



المعايير الدولية للتقرير المالي

المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المكملة للمعايير المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ومعيار التقرير المالي على أساس التصفية

إصدار عام 2023م

ⓒالهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ، ١٤٤٤هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر

والمحاسبين ، الهيئة السعودية للمراجعين
المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية
السعودية، والمعايير والاصدارات الأخرى المكملة للمعايير المعتمدة
من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ومعيار التقرير المالي
على أساس التصفية. / الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين -
ط٥. .- الرياض ، ١٤٤٤هـ

..ص ؛ ..سم

ردمك: ٤-٠-٩٢٠٥١-٦٠٣-٩٧٨

١- التقارير المالية أ.العنوان

ديوي ٦٥٧,٣ ١٤٤٤/١١٠٨٤

رقم الإيداع: ١٤٤٤/١١٠٨٤
ردمك: ٤-٠-٩٢٠٥١-٦٠٣-٩٧٨

المعايير الدولية للتقرير المالي
المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المكملة للمعايير الدولية المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ومعيار التقرير المالي على أساس التصفية

إصدار عام ٢٠٢٣م



مقدمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

في إطار رسالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة والرفع من مستواها، وتمشياً مع جهودها في تنفيذ التحول للمعايير الدولية، قامت الهيئة بترجمة المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك بناءً على الاتفاقية الموقعة من مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي ليكون مرجعاً ينهل منه العاملون في مجال مهنة المحاسبة.

وتأمل الهيئة أن تكون النسخة العربية من المعايير في متناول ذوي الاهتمام والاختصاص من المهنين والأكاديميين والباحثون بالمملكة العربية السعودية بشكل خاص وفي العالم العربي بشكل عام بما يحقق مزيداً من الارتقاء بمستوى الأداء المهني المحاسبي.

والله ولي التوفيق،،،

الرئيس التنفيذي للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

د. أحمد بن عبدالله المغامس

الفهـــرس

الفهـــرس

الفهـــرس

* اعتمدت لجنة معايير المحاسبة هذه الآراء الصادرة قبل التحول للمعايير الدولية لتكون جزءاً من المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية.

الباب الأول

التحول للمعايير الدولية

اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية

سبق أن اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في عام ١٤٣٣هـ (٢٠١٢م) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة لمعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وقد جاء اعتماد الخطة وفقاً لتوصية لجنة توجيهية شكلها المجلس لهذا الغرض تكونت من كل من أمين عام الهيئة ورئيسي لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ونائبيهما، وممثل لوزارة المالية، وهيئة السوق المالية، ومؤسسة النقد العربي السعودي، والتي بنت بدورها توصياتها في هذا الشأن على نتاج الدراسات والتوصيات التي قامت بها كل من لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة في الهيئة.

وقد تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها مع ذوي الاهتمام ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي.

متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS) سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٨م، مع السماح لتلك المنشآت الأخرى بالتطبيق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م.

أما ما يخص معايير المراجعة، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده.

وقد اختارت الهيئة هذا التوقيت المستقبلي للتطبيق تنفيذاً لما تضمنته خطة التحول من تقدير لحاجة البيئة المحلية للاستعداد الكافي لتطبيق المعايير الدولية، حيث نصت الخطة المعتمدة للتحول إلى المعايير الدولية على أن نجاح خطة التحول إلى المعايير الدولية يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها، والتفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوفر الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق متطلبات تلك المعايير والتأكد من تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد تتوفر لدى المنشآت المالية القدرة على تطبيق المعايير الدولية في الوقت الحالي، في حين أن قطاعات أخرى قد تحتاج إلى تهيئة فنية ومهنية لكوادرها قبل الإلزام بتطبيق متطلبات المعايير الدولية دفعة واحدة، ولذلك فإنه من غير المناسب تحميل القطاعات الأخرى عبء التحول إلى المعايير الدولية بدون إتاحة الفرصة لتلك القطاعات للاستعداد الكافي. ويضاف إلى ذلك حرص الهيئة على إعطاء وقت كاف لدراسة المعايير الدولية من كافة النواحي ذات العلاقة بالبيئة المحلية متضمنة الجوانب الشرعية والنظامية لمتطلبات المعايير، حيث نصت خطة التحول على إجراءات تنفيذية ركزت على الدراسة المتعمقة لكل معيار دولي وإشراك نخب المجتمع من ذوي الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة مثل معدي القوائم المالية والمراجعين والمستخدمين والأكاديميين والهيئات الإشرافية لمناقشة متطلبات المعايير بشكل مستفيض لضمان تحقق الهدف من تطبيقها.

المعايير الدولية بنسختها الكاملة، والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

وفقاً للتوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة تمثل المجموعة الأولى معايير المحاسبة الدولية تلتزم بها المنشآت التي تخضع للمساءلة العامة (مثل الشركات المدرجة في السوق المالية والشركات المالية) في حين تمثل المجموعة الثانية الموضوعات المشتمل عليها المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تلتزم بها المنشآت الأخرى، فقد نصت خطة التحول على اعتماد كلا المجموعتين من المعايير. ويوفر المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة متطلبات إفصاح أقل، ومتطلبات قياس أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي.

من سيطبق المعايير الدولية بنسختها الكاملة، ومن سيطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة المتعلق باعتماد القسم الأول من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن المنشآت الصغيرة والمتوسطة تعرَّف لغرض تطبيق معايير المحاسبة بأنها تلك المنشآت التي تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين، ولكنها لا تخضع للمساءلة العامة.

ويوضح معيار التقرير المالي المشار إليه أعلاه أن المنشأة تعد خاضعة للمساءلة العامة (ومن ثم يجب عليها تطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة) إذا:

كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يتم تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشأة في طريقها لإصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الأسواق المحلية أو الإقليمية)، أو

كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمَن لقطاع عريض من المجموعات الخارجية كأحد الأنشطة الرئيسية لها. وتستوفي هذا الضابط معظم البنوك، والاتحادات الائتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، وبنوك الاستثمار.

وبمعنى آخر، فإن المنشآت الملزمة بشكل عام بتطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة هي تلك المنشآت الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية وتشمل الشركات المدرجة في السوق المالية، أو في طريقها للإدراج أو لديها أدوات مديونية متداولة في السوق المالية، أو أنها منشآت مالية مثل صناديق الاستثمار.

هل يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة تطبيق النسخة الكاملة من المعايير الدولية بدلاً من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

وفقاً لما قررته لجنة معايير المحاسبة في الهيئة، فإنه يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة (Full IFRS) بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS For SMEs) بشرطين:

١. أن تطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

٢. أن تستمر في تطبيق النسخة الكاملة للمعايير الدولية، ولا يجوز لها العودة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ما لم يحدث تغير جوهري في وضع المنشأة يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة لم يعد لها ما يبررها بالمقارنة مع تكلفة وجهود إعداد تلك القوائم وفقاً للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومثال ذلك ما يلي:

أ. أن تتحول السيطرة على المنشأة إلى منشأة تطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، على ألا تكون تلك السيطرة مجرد سيطرة مؤقتة، أو أن تنتهي سيطرة منشأة أخرى تطبق النسخة الكاملة.

ب. أن تخضع الشركة لإعادة هيكلة جوهرية، تؤدي إلى تخفيض كبير في حجم الأعمال يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة غير مبررة بالمنفعة المقابلة.

هل تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد من الهيئة العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة له علاقة بنطاق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

لم تقم الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بوضع تعريف للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وإنما اعتمدت المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وهذا المعيار بدوره لا يعرف المنشآت الصغيرة والمتوسطة وإنما يوضح خصائص تلك المنشآت التي لها الحق في تطبيقه والتي يغلب عليها عادة أن تكون من ضمن ما يعرف بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ولذلك فإن المعيار في الحقيقة يحدد نطاق تطبيقه بغض النظر عن التعريف الذي تضعه دولة معينة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وبحسب ذلك المعيار الذي اعتمدته الهيئة، فإنه يتم تطبيقه على جميع المنشآت التي لا تخضع للمساءلة العامة بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني.

وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs) والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) للتطبيق في المملكة العربية السعودية وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

المحدثة بتاريخ

١٤٤٤/٥/١٩هـ الموافق ٢٠٢٢/١٢/١٣

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

الاعتماد والتحديثات:

١. قرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في حينه) بتاريخ ١٤٣٤/٩/١٠هـ الموافق ٢٠١٣/٧/١٨م، تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقرير المالي وتفسيراتها (معايير المحاسبة الدولية) دفعة واحدة بعد استكمال اعتمادها من الهيئة، وعلى أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق هو على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في ٢٠١٧/١/١م بالنسبة للمنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الاخرى فيكون أقرب تاريخ للتطبيق هو على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في ٢٠١٨/١/١م.

٢. تم اعتماد هذه الوثيقة ابتداءً بقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتاريخ ١٤٢٨/٣/٢١هـ، الموافق ٢٠١٦/١٢/٢٠م.

٣. تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ "عقود الإيجار"، والتفسير الدولي رقم ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٦هـ الموافق ٢٠١٧/٥/٢٢م.

٤. تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٧ "عقود التأمين"، والتفسير الدولي رقم ٢٣ "عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل"، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٤٠/٠٨/٠٣هـ الموافق ٢٠١٩/٠٤/٠٨م.

٥. تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد إطار مفاهيم التقرير المالي المحدث (٢٠١٨)، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٤١/٠٥/٠٤هـ الموافق ٢٠١٩/١٢/٣٠م.

٦. تم تحديث الوثيقة لتضمينها إفصاحات إضافية تتعلق باعتماد التعديل الذي أدخله المجلس الدولي على المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦"عقود الإيجار" في شهر سبتمبر ٢٠٢٢، بقرار مجلس معايير المحاسبة بتاريخ ١٤٤٤/٠٥/١٩هـ الموافق ٢٠٢٢/١٢/١٣م.

مقدمة:

وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في اجتماعه العاشر للدورة السادسة المنعقد يوم السبت ١٤٣٣/٣/٢٦هـ، الموافق ٢٠١٢/٢/١٨م، فإنه سيتم تضمين قرارات اللجان باعتماد المعايير الدولية في مستند مستقل لكل معيار يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة، ومع شرح واف لأساس الاستنتاجات التي توصلت إليها، وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل.

ووفقاً لخطة التحول فقد قامت الهيئة باعتماد إصدارات مجلس المعايير الدولية للمحاسبة بعد تطبيق عدد من الإجراءات التنفيذية لدراسة المعايير بشكل متعمق، ومناقشتها مع نخبة من ذوي الاهتمام. ووفقاً للاتفاق مع مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS Foundation)، قامت الهيئة بترجمة نصوص المعايير الدولية.

وتتضمن هذه الوثيقة قرارات اعتماد الإصدارات الدولية الآتية:

١	إطار مفاهيم التقرير المالي
٢	المعيار الدولي للمحاسبة ١: عرض القوائم المالية
٣	المعيار الدولي للمحاسبة ٢: المخزون
٤	المعيار الدولي للمحاسبة ٧: قائمة التدفقات النقدية
٥	المعيار الدولي للمحاسبة ٨: السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
٦	المعيار الدولي للمحاسبة ١٠: الأحداث بعد فترة التقرير
٧	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢: ضرائب الدخل
٨	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦: العقارات والآلات والمعدات
٩	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩: منافع الموظفين
١٠	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠: المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
١١	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
١٢	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣: تكاليف الاقتراض
١٣	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
١٤	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦: المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد
١٥	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧: القوائم المالية المنفصلة
١٦	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨: الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة
١٧	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩: التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح
١٨	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢: الأدوات المالية: العرض
١٩	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣: ربحية السهم
٢٠	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤: التقرير المالي الأولي
٢١	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦: الهبوط في قيمة الأصول
٢٢	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧: المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
٢٣	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨: الأصول غير الملموسة
٢٤	المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠: العقارات الاستثمارية
٢٥	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١: الزراعة
٢٦	المعيار الدولي للتقرير المالي ١: تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
٢٧	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢: الدفع على أساس الأسهم
٢٨	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣: تجميع الأعمال
٢٩	المعيار الدولي للتقرير المالي ٤: عقود التأمين
٣٠	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة
٣١	المعيار الدولي للتقرير المالي ٦: استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

٣٢	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧: الأدوات المالية: الإفصاحات
٣٣	المعيار الدولي للتقرير المالي ٨: القطاعات التشغيلية
٣٤	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩: الأدوات المالية
٣٥	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠: القوائم المالية الموحدة
٣٦	المعيار الدولي للتقرير المالي ١١: الترتيبات المشتركة
٣٧	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢: الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى
٣٨	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣: قياس القيمة العادلة
٣٩	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤: الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
٤٠	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥: الإيراد من العقود مع العملاء
٤١	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦: عقود الإيجار
٤٢	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧: عقود التأمين
٤٣	تفسير (IFRIC) ١: التغيرات في التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة
٤٤	تفسير (IFRIC) ٢: أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة.
٤٥	تفسير (IFRIC) ٥: الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي
٤٦	تفسير (IFRIC) ٦: الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية
٤٧	تفسير (IFRIC) ٧: تطبيق منهج إعادة العرض بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"
٤٨	تفسير (IFRIC) ١٠: التقرير المالي الأولي والهبوط
٤٩	تفسير (IFRIC) ١٢: ترتيبات امتياز الخدمة العامة
٥٠	تفسير (IFRIC) ١٤: الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما
٥١	تفسير (IFRIC) ١٦: التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية
٥٢	تفسير (IFRIC) ١٧: توزيعات الأصول غير النقدية على الملاك
٥٣	تفسير (IFRIC) ١٩: التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية
٥٤	تفسير (IFRIC) ٢٠: تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي
٥٥	تفسير (IFRIC) ٢١: الرسوم
٥٦	تفسير (IFRIC) ٢٢: المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً
٥٧	تفسير (IFRIC) ٢٣: عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل
٥٨	تفسير (SIC) ١٠: المساعدات الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية
٥٩	تفسير (SIC) ٢٥: ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها
٦٠	تفسير (SIC) ٢٩: ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات
٦١	تفسير (SIC) ٣٢: الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني
٦٢	المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

نص قرار اعتماد إصدارات مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) للتطبيق في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقرير المالي والتفسيرات التابعة لها التالية، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) وذلك للتطبيق في المملكة العربية السعودية، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها في هذه الوثيقة، والتي تعد جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعايير الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

ملاحظات مهمة لقراءة هذه الوثيقة:

١. التعديلات المُدخلة على المعايير (إن وجدت) في مجملها تمثل اعتماداً لأحد البدائل المسموح بها أو إفصاحات إضافية أو استجابة لمتطلبات خاصة بالبيئة السعودية.

٢. تم إدخال التعديلات أدناه على الإصدارات المعتمدة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة وذلك كما هي في ٢٠٢٢/١٢/١٣م، وستعمل الهيئة على دراسة واعتماد أي تحديثات تصدر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة أولاً بأول.

٣. تظهر الإضافات بخط تحته سطر. ويظهر النص المُلغى ~~بخط يتخلله سطر~~. وعندما يتم إدخال تعديل محدود على فقرة فرعية ضمن فقرة طويلة من فقرات المعيار، فإنه يتم وضع ثلاث نقاط (...) في بداية الفقرة الرئيسية، وأحياناً في بداية أول فقرة فرعية بدلاً من كتابة كامل الفقرة بغرض الوصول إلى الفقرة الفرعية المعدلة.

٤. إذا تمت الإشارة في فقرات معيار إلى أي معيار دولي آخر، فالإشارة ستكون للمعيار المعتمد للتطبيق في المملكة العربية السعودية ما لم يذكر خلاف ذلك ضمن التعديلات المضمنة في هذه الوثيقة.

٥. تُقرأ عبارة "المعايير الدولية للتقرير المالي" أينما وردت باعتبارها "المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين". والمعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية كما صدرت من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة بالإضافة إلى المتطلبات والإفصاحات التي أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في هذه الوثيقة. ويُقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

وفيما يلي القرارات التفصيلية لاعتماد الإصدارات الدولية والتعديلات المُدخلة عليها (إن وجدت).

أولاً: إطار مفاهيم التقرير المالي[١]

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

التعديل الأول (إضافة إلى الفقرة رقم ٣.١):

٣.١ تعتمد القرارات الموضحة في الفقرة ٢.١ على العائدات التي يتوقعها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، على سبيل المثال توزيعات الأرباح أو دفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو الزيادات في أسعار السوق. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للعائدات على تقييمهم لصافي مبلغ التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للمنشأة وتوقيت هذه التدفقات ودرجة عدم التأكد المحيطة بها (فرص تحققها) وعلى تقييمهم لمدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. وفي البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة مثل هذه المعاملات والأدوات المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، تحقق السندات والصكوك نفس الغرض للمنشأة (فرصة استثمارية، أو وسيلة تمويلية)، ومع ذلك فإن قرارات المستثمرين في بيئة مثل بيئة المملكة العربية السعودية تتأثر بشكل مباشر بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تلك الأدوات المالية وكيفية تحديد تكاليفها أو العوائد الدورية عليها. وقد يحجم هؤلاء المستثمرون عن الاستثمار في منشآت معينة بسبب نوع الأدوات المالية التي تتعامل فيها، حتى وإن كانت ذات عوائد عالية ومخاطر منخفضة. ويحتاج المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، إلى معلومات تساعدهم على إجراء تلك التقييمات.

سبب التعديل:

تم توسيع متطلبات الفقرة رقم ٣.١ من هذا الإطار ليدخل ضمن العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار مدى توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، ومعلومات عن أنواع تكاليف التمويل وعوائد الاستثمار وكيفية تحديدها. وتمت إضافة هذا العامل لأنه يعكس حاجة متخذي القرارات في البيئة السعودية المهتمين بتوافق عمليات المنشآت مع قيمهم الثقافية.

التعديل الثاني: إضافة للفقرة رقم ١١.٢ رقم للتأكيد على أهمية عامل طبيعة البند عند تحديد الأهمية النسبية له.

١١.٢ تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام (انظر الفقرة ١. ٥) على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. وبعبارة أخرى، تُعد الأهمية النسبية جانباً من الملاءمة تختص به كل منشأة ويستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل منشأة، أو إلى حجم هذه البنود، أو إلى الطبيعة والحجم معاً. وتزداد أهمية عامل طبيعة البند في تحديد أهميته النسبية في البيئة الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، وبالإشارة إلى عامل طبيعة البند الذي يتطلب إفصاحاً مستقلاً، فإن الفوائد المحملة على قائمة الدخل تنتج من معالجات ومعاملات مختلفة منها ما هو ناتج عن قروض تقليدية، ومنها ما هو ناتج عن مرابحات، ومنها ما هو ناتج عن الإيجار التمويلي، ومنها ما هو ناتج عن التطبيقات الأخرى لقواعد القيمة الزمنية للنقود. وهذه الأنواع المختلفة تتطلب إفصاحاً مستقلاً لتأثيرها المباشر على المستثمر المهتم بطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها.

وبالتالي، لا يستطيع المجلس أن يضع حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد بشكل مسبق ما يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

سبب التعديل:

في البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لتوافق عمليات المنشآت مع القيم الثقافية للمستثمرين، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية، وذلك يؤثر في كيفية تقدير مستوى الأهمية النسبية للتقرير عن بعض أنواع المعاملات. ويتأكد ذلك في معاملات التمويل والاستثمار.

---

[١] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد إطار مفاهيم التقرير المالي المحدث (٢٠١٨)، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٤١/٠٥/٠٤هـ الموافق ٢٠١٩/١٢/٣٠م.

ثانياً: المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

أولاً: توضيحات عامة:

أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق. فعلى سبيل المثال تعني هذه العبارة في الفقرة ٧ صافي الدخل في سياق تعريف "الربح أو الخسارة"، في حين تعني في نفس الفقرة قائمة الدخل في سياق تعريف "تعديلات إعادة التصنيف". وقد وردت هذه العبارات في المعيار في الفقرات (٧، ٨، ١٠أ، ٣٨أ، ٨١أ، ٨١ب، ٨٢، ٨٢أ، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٣، ٩٥، ٩٦، ٩٩، ١٠٢، ١٠٦، ١١٥).

وذلك باعتبار أن مصطلحات "قائمة الدخل" و"صافي الدخل" متعارف عليها في بيئة المملكة العربية السعودية.

ثانياً: التعديلات المدخلة على الفقرات:

٥ (تعديل):

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا ~~قامت المنشآت~~ تم السماح للمنشآت التي تمارس أنشطة غير هادفة للربح في القطاع الخاص أو القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فقد يلزمها أن تعدل الأوصاف المستخدمة لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والأوصاف المستخدمة للقوائم المالية نفسها.

سبب التعديل:

تم تعديل هذه الفقرة للإشارة لوجود معيار خاص بعرض القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة.

٢٥ (تعديل):

٢٥ عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة أن تجري تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وعندما تصبح الإدارة، أثناء إجراء التقييم، على علم بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن حالات عدم التأكد تلك. ~~وعندما لا تُعِد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.~~ فإن المعايير الدولية بنسختها الكاملة لم تعد منطبقة على المنشأة، ويجب عليها إعداد قوائمها المالية على أساس التصفية وفقاً لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية".

سبب التعديل:

نظراً لاعتماد الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معياراً خاصاً بإعداد القوائم المالية على أساس التصفية، فإنه يجب على المنشأة في حالة عدم قدرتها على البقاء كمنشأة مستمرة أن تعد القوائم المالية على أساس التصفية وفقاً لمتطلبات معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٥٤ (إضافة):

٥٤ ...

(أ) ...

(ن) الالتزامات عن الزكاة المستحقة وفقاً لتعريف معيار الزكاة السعودي، والتزامات وأصول الضريبة الحالية، حسب تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

سبب الإضافة:

أُضيف هذا المتطلب نظراً لالتزام الشركات السعودية بدفع الزكاة المستحقة.

٧٨ (إضافة):

٧٨ تعتمد التفاصيل الموفرة في التصنيفات الفرعية على متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. وتستخدم المنشأة أيضاً العوامل المحددة في الفقرة ٥٨ لتقرر أساس التصنيف الفرعي. وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات في فئات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

(ب) يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ أخرى. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة؛

(ج) يتم تفصيل المخزون، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"، في تصنيفات مثل البضاعة، وإمدادات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع؛

(د) يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين ولبنود أخرى؛

(هـ) يتم تفصيل رأس المال المساهم به والاحتياطيات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة إصدار الأسهم والاحتياطيات.؛

(و) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ المستحقة المختلفة.

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

سبب الإضافة:

أُضيفت عدد من العناصر للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها.

---

٨٢ (إضافة):

٨٢ ...

(أ) ...

(د) مصروف الضريبة والزكاة؛

سبب الإضافة:

أُضيف متطلب عرض مصروف الزكاة الخاص بالفترة، باعتباره أحد مصروفات الشركات السعودية للفترة.

٩٧أ (إضافة فقرة):

٩٧أ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عما يلي:

i. الإفصاح عن الدخل من التمويل أو الدخل من الفوائد الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل من التمويل. ويجب أن تفصح المنشأة عن دخل الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أياً كان مبلغها.

ii. المكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه المكاسب (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه المكاسب الأخرى.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٩٧ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الدخل والمكاسب المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل والمكاسب المعروضة في قائمة الدخل ولتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة إيرادات المنشأة، وعوائد استثماراتها.

---

١٠٢ (إضافة)

١٠٢ ... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة X

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركات السعودية المحملة على قائمة الدخل.

---

١٠٣ (إضافة)

١٠٣ ... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة X

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركات السعودية المحملة على قائمة الدخل.

١٠٥أ (إضافة فقرة):

١٠٥أ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أياً كان مبلغها.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ١٠٥ لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها خلال الفترة.

ثالثاً: المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

رابعاً: المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية" أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٤ (إضافة)

١٤ ... ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ)...

(و) المدفوعات النقدية للزكاة ولضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (و) لتشمل الزكاة حيث تعد الزكاة أحد المدفوعات النقدية في الشركات السعودية.

٣٥ (إضافة):

٣٥ يجب أن يُفصَح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل والزكاة ويجب أن تُصنَّف على أنها تدفقات ناتجة من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة، حيث تعد الزكاة أحد المدفوعات النقدية في الشركات السعودية

خامساً: المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سادساً: المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سابعاً: المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: أصدرت الهيئة السعودية نسخة معدلة من معيار الزكاة الصادر عام ١٩٩٩، كما أصدرت رأياً فنياً حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة.

ثامناً: المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢أ (إضافة فقرة):

٤٢أ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يقوم بعملية التقويم مقيّم مؤهل، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، وحاصل على مؤهلات مهنية معترف به وذات صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة ٤٢ وذلك لاشتراط أن يتم استخدام مقيّم مستقل وحاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف الأصول التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته، وذلك إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

٧٧ (تعديل):

٧٧ ...:

(أ) ...؛

(ب) ~~ما إذا كان قد تم إشراك مقيِّم مستقل~~ اسم المقيِّم المستقل ومؤهلاته؛

سبب التعديل:

تم تعديل البند (ب) من الفقرة وذلك للاتساق مع الفقرة المضافة أعلاه برقم ٤٢أ التي اشترطت أن يتم استخدام خدمات مقيّم مستقل ومؤهل إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لكل أو لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات

٧٩أ (إضافة فقرة)

٧٩أ بالإشارة إلى متطلبات الفقرة ١٧(هـ) المتعلقة برسملة تكاليف الاختبار، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ. طبيعة الاختبار أو التشغيل التجريبي المناسبة لظروف المنشأة،

ب. تكاليف الاختبار أو التشغيل التجريبي التي تمت رسملتها خلال فترة التقرير ،

ج. الإيرادات التي تم حسمها مقابل تكاليف التجريب خلال فترة التقرير ،

د. فائض إيرادات الاختبار أو التشغيل التجريبي على تكاليفه خلال فترة التقرير ،

هـ. أسباب أي تأخير للاختبار أو التشغيل التجاري عن التاريخ المخطط له.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ٧٩ وذلك لاشتراط إفصاح تفصيلي عن تكاليف الاختبار والتشغيل التجريبي لأصول المنشأة.

وسبب هذه الإضافة الأهمية النسبية لمثل هذه التكاليف في بعض الصناعات التي تتميز بها المملكة العربية السعودية مثل الصناعات المتعلقة بالنفط والغاز والتي لا يعالجها المعيار الدولي.

تاسعاً: المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٨ (إضافة):

...

العائد على أصول الخطة هو الفائدة وتوزيعات الأرباح والدخل الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها:

(أ) أية تكاليف لإدارة أصول الخطة؛

(ب) أية زكاة وضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

سبب الإضافة:

تم توسيع تعريف "العائد على أصول الخطة" ليشمل الإشارة إلى الزكاة باعتبارها مصروفاً للشركات السعودية.

---

١٣٠ (إضافة):

١٣٠ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأية زكاة وضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المُستخدمة لقياس واجب المنافع المحددة (الفقرة ٧٦). ولا تُطرَح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول الخطة.

سبب الإضافة:

أُضيفت الإشارة إلى الزكاة باعتبارها مصروفاً للشركات السعودية.

١٤٢أ (إضافة فقرة):

١٤٢أ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ١٤٢، وذلك لاشتراط إفصاح المنشأة عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية. وسبب الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية على قرارات المستثمرين في المملكة

عاشراً: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٢٣أ (إضافة فقرة):

٢٣أ يجب أن يقوم بعملية التقويم للمنح الحكومية غير النقدية التي ليس لها سوق نشطة مقيّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٢٣ لاشتراط أن يتم قياس القيمة العادلة للمنح الحكومية التي ليس لها سوق نشطة عن طريق مقيّم مستقل حاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته. وسبب هذه الإضافة هو لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لأصولها، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

حادي عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

٦ (إضافة):

٦ ...:

(أ) ...

(ب) ...

(ج) ...

(د) الفائدة فيما يتعلق بالتزامات عقود الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٧ "عقود الإيجار" أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(هـ) فروقات صرف العملة الناشئة عن الاقتراض بعملة أجنبية طالما كانت تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

(و) أعباء التمويل الناتجة من عقود المرابحة والتورق وغيرها من عقود التمويل المتوافقة مع الشريعة.

سبب الإضافة:

أُضيف إلى مكونات تكاليف التمويل الوارد في الفقرة السادسة التكاليف الناتجة عن معاملات المرابحة والتورق وغيرها من معاملات التمويل المتوافقة مع الشريعة وذلك لتوفير معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها المنشأة خلال الفترة.

---

٢٦ (إضافة):

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛ مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق)؛

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

سبب الإضافة:

أُضيف إلى متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة السادسة والعشرين (أ) والمتعلقة بالإفصاح عن تكاليف التمويل التي تمت رسملتها خلال الفترة وجوب الإفصاح عن تكاليف التمويل مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق). وتمت إضافة هذا المتطلب لخدمة المستثمرين الذين يهمهم التعرف على مصادر تكاليف التمويل.

ثالث عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"، مع الأخذ في الاعتبار التعديل المشار إليه أدناه

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

٩ (تعديل تعريف):

...

الأفراد المقربون في أسرة الشخص هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون ما يعتبره القانون أو القواعد العرفية السائدة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أنهم أفراد مقربون من الشخص ذي العلاقة. وفي بيئة المملكة العربية السعودية يعد الأفراد المذكورون أدناه أفراداً مقربين في أسرة الشخص ذي العلاقة:

أ. أولاد ذلك الشخص وزوجه، ~~أو شريكه المنزلي~~. (الكلمات: شخص، وولد، وزوج تشمل الذكر والأنثى)؛

ب. أولاد زوج ذلك الشخص ~~أو أولاد شريكه المنزلي~~؛

ج. الوالدان والأجداد والإخوة وأولاد الأولاد لذلك الشخص أو زوجه، أو أي شخص آخر يعوله الشخص ذي العلاقة أو زوجه. ~~الأشخاص الذين يعولهم ذلك الشخص أو يعولهم زوجه أو شريكه المنزلي.~~

سبب التعديل:

تم تعديل تعريف أفراد الأسرة المقربين الوارد في الفقرة ٩ بحيث يتسق مع التعريف المناسب للبيئة السعودية.

رابع عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

٣٥ (إضافة)

٣٥ ...

(أ)...

(ب)...

(١) ...

(٨) الزكاة والضرائب على الدخل؛

...

سبب الإضافة:

أُضيفت الإشارة إلى الزكاة في الفقرة الفرعية (ب) (٨) باعتبارها أحد مصروفات الشركات السعودية.

٣٦أ (إضافة فقرة):

٣٦أ يجب أن يتضمن تقرير خطة منافع التقاعد الإفصاح عن مكونات أصول والتزامات خطط منافع التقاعد بنفس أسلوب الإفصاح الوارد في الفقرتين ٧٨ (و) و(ز) اللتين أضافتهما الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية والالتزامات المالية. وإذا كانت أصول خطة المنافع تمثل أصولاً مستثمرة مع شركة تأمين، فيجب توفير إفصاحات كافية عن طبيعة هذا التأمين (تجاري، تعاوني).

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم٣٦، وذلك لاشتراط إفصاحات إضافية عن أصول والتزامات خطط منافع التقاعد. وسبب هذه الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية والالتزامات المالية على قرارات المشتركين في الخطة في البيئة السعودية.

٣٦ب (إضافة فقرة):

٣٦ب يجب أن يتضمن تقرير خطة منافع التقاعد الإفصاح بالتفصيل عن عوائد استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقاً لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه العوائد (على سبيل المثال: أرباح أسهم، فوائد على ودائع تقليدية، فوائد على سندات، عوائد على صكوك، عوائد على ودائع مرابحات...)، مع وجوب الإفصاح المستقل عن إيرادات الفوائد من الودائع أو السندات أو غيرها من الأدوات المماثلة أياً كان مبلغها.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٣٦، وذلك لاشتراط الإفصاح بالتفصيل عن إيرادات استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقاً لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه الإيرادات. وسبب هذه الإضافة هو أهمية هذه المعلومات للمشترك في الخطة الذي يتأثر قراره بطبيعة أصول خطة المنافع والتزاماتها المالية ومصادر إيراداتها في البيئة السعودية.

خامس عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سادس عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ " الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سابع عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

٢ (إضافة):

٢ الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية، ومبادئ للمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدِر، إلى أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية؛ وعلى تصنيف الفائدة أو عوائد وتكاليف التمويل وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بها؛ وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

سبب الإضافة:

يشير هدف المعيار في الفقرة رقم ٢ إلى أنه يغطي كيفية تصنيف الفوائد والتوزيعات والخسائر والمكاسب ذات الصلة بالأدوات المالية، وحيث أن بعض الأدوات المالية المتوافقة مع الشريعة التي تدخل في جوهرها تحت نطاق هذا المعيار، ينتج عنها إما عوائد أو تكاليف تمويل، فقد تمت إضافة عبارة "أو عوائد وتكاليف التمويل" إلى فقرة الهدف.

تاسع عشر: المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٣(إضافة):

١٣ عند تحديد مبلغ ربح أو خسارة الفترة المعزوّ لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، تُدرَج جميع بنود الدخل والمصروفات المعزوّة لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم والتي أُثبتت في الفترة، بما في ذلك مصروف الضريبة والزكاة وتوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المُصنَّفة على أنها التزامات (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة باعتبارها أحد مصروفات الشركات السعودية.

عشرون: المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والعشرون: المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والعشرون: المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

٥٥أ (إضافة فقرة):

٥٥أ يجب الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ٥٥ لاشتراط الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمثل هذه المعلومات لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

٦٠أ (إضافة فقرة):

٦٠أ يجب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن القيمة الزمنية للنقود، المدرج ضمن تكاليف التمويل في الربح أو الخسارة للفترة. ويجب أيضاً الإفصاح عن القيمة الاسمية للمخصص إذا كانت محددة.

سبب الإضافة:

يوجب المعيار المحاسبة عن الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت باعتبارها تكاليف تمويل. وحيث أن المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢٣ لا يلزم بالإفصاح عن مكونات تكاليف التمويل المثبتة في الربح أو الخسارة، فقد تمت إضافة فقرة لهذا المعيار للإلزام بالإفصاح عن المبلغ المضاف إلى تكاليف التمويل المثبت في الربح أو الخسارة الممثل للزيادة في مبلغ المخصص الناتجة عن مرور الوقت، مع الإفصاح عن القيمة الإسمية للمخصص إذا

كانت محددة. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن مكونات تكاليف التمويل والقيمة الاسمية للمخصصات إذا كانت محددة، لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

ثالث والعشرون: المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والعشرون: المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

٣٢ (تعديل):

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إمّا لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). ولأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، فإنه يجب على ~~وتُشجع~~ المنشأة~~، ولكن دون إلزام، على~~ قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل مقيّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه~~.~~، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب التعديل:

تم تعديل الفقرة رقم ٣٢، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم مستقل، حاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته. وسبب هذا التعديل زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

---

٧٥ (تعديل):

٧٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) ...

(هـ) ~~مدى استناد القيمة العادلة للعقار الاستثماري (المقيسة أو المفصح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم مقيّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة~~ اسم المقيّم المستقل ومؤهلاته.

سبب التعديل:

تم تعديل الفقرة الفرعية (هـ) لتتلاءم مع التعديل المدخل على الفقرة رقم (٣٢) أعلاه، والتي اشترطت على المنشأة استخدام خدمات مقيّم مستقل لتقويم عقاراتها الاستثمارية.

٧٥أ (إضافة فقرة):

٧٥أ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل مستقل عن كل من مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، ومبلغ العقارات الاستثمارية المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم تحدد المنشأة في تاريخ القوائم المالية استخدامها المستقبلي.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٧٥أ للمطالبة بالإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، وتلك المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم يتحدد حالياً استخدامها المستقبلي. وسبب الإضافة هو تأثير تلك المعلومات على قرارات المستثمرين في المملكة، وبخاصة تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية، وتأثيرها على حساب الزكاة المستحقة.

خامس والعشرون: المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

تعديلات عامة:

تعديل الأمثلة:

تعدل الأمثلة المخالفة للشريعة بأمثلة مناسبة عند ورودها في أي فقرة من فقرات المعيار (الفقرات ٣، ٤)، فعلى سبيل المثال في الفقرة ٤، يتم استخدام مثال الأبقار ومنتجاتها بدلاً من الخنازير ومنتجاتها، ومثال عصير العنب، بدلاً من الخمر.

سادس والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

١١ (تعديل):

١١ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي عن تلك التي كانت تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام مبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ويترتب على ذلك تعديلات ناشئة عن أحداث ومعاملات وقعت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات بشكل مباشر في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسباً، في صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وبشكل خاص، إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لقياس فئة من العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦، فإنه يجب إثبات فائض إعادة التقويم في حساب فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية، ويتم التصرف فيه لاحقاً وفق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

سبب التعديل:

تم تقييد الاختيارات التي يتيحها المعيار في الفقرة رقم (١١) فيما يختص فقط بإثبات الفرق الناتج عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، بحيث يتم إثبات أي فرق ينتج في حساب إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية ويتم التصرف فيه لاحقاً وفق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١٦). وتمت هذه الإضافة لضمان الاتساق في المعالجات المحاسبية اللاحقة، وعدم إتاحة هذه الفروقات للتوزيع مباشرة.

د٥أ (إضافة فقرة):

د٥أ إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند، فيجب أن يقوم بعملية التقويم مقيّم مؤهل، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، وحاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة (٥د) وذلك لاشتراط أن يتم استخدام خدمات مقيّم مستقل ومؤهل إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

سابع والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر. مع التأكيد على أن أحقية الشركة في إصدار أسهم مقابل ما تحصل عليه من سلع أو خدمات يتطلب أساساً نظامياً خارج نطاق المعايير، فمهمة المعايير المحاسبية هي توفير المعالجة المحاسبية وما يتعلق بها من عرض و إفصاح للمعاملات التي يمكن للمنشآت تطبيقها في ظل إطار نظامي معين.

ثامن والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٤أ (إضافة فقرة):

٤٤أ يجب على المنشأة التي تمارس أعمالها وفقاً للتأمين التعاوني الإفصاح عما يلي:

(أ) الإفصاح عن أسس اقتطاع الشركة حصتها من فائض عمليات التأمين (على سبيل المثال: رسوم وكالة تقتطع بعد ترحيل نسبة من الفائض لحملة الوثائق؛ رسوم وكالة أو مضاربة تسجل كمصروف في قائمة دخل عمليات التأمين؛ حافز أداء بنسبة من الفائض.

(ب) الإفصاح عن أسس معالجة العجز في حساب عمليات التأمين (على سبيل المثال: تقديم تمويل أو قرض حسن من حساب المساهمين لحساب عمليات التأمين).

(ج) الإفصاح عن أتعاب الشركة المتعلقة بإدارة عمليات التأمين باستقلال عن الأتعاب المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمساهمين في قائمة دخل عمليات التأمين.

(د) الإفصاح عن الصفة التعاقدية للشركة المبينة في وثيقة التأمين بين الشركة والمؤمن عليهم (على سبيل المثال: وجود نص في الوثيقة بأن الشركة مدير لعمليات التأمين؛ أو وكيل؛ أو مضارب؛ أو عدم وجود نص بذلك).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة رقم (٤٤) لمطالبة المنشأة التي تمارس أعمالها وفقاً للتأمين التعاوني بالإفصاح عن معلومات معينة تتعلق بكيفية تعاملها مع عمليات التأمين. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على طبيعة أعمال منشأة التأمين التعاوني بما يساعدهم على الحكم على مدى توافقها مع أحكام الشريعة.

ثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢ح أ (إضافة فقرة)

٤٢ح أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة الترتيبات التعاقدية لحسابات الاستثمار وأدوات التمويل الأخرى مثل السندات والصكوك وما ينتج عنها من مشتقات سواء كانت مستثمرة أو مصدرة لتلك الأدوات. إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن كيفية حساب العوائد أو التكاليف التمويلية الناشئة عنها (على سبيل المثال: فائدة، ربح إيجار، مشاركة مطلقة، مشاركة في مجال محدد، مشاركة بسقف أعلى أو أدنى من العائد، مرابحة متجددة).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح أ، وذلك لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الترتيبات التعاقدية لعدد من أدوات التمويل وكيفية حساب عوائدها أو تكاليفها. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق أدوات التمويل وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة.

٤٢ح ب (إضافة فقرة)

٤٢ح ب يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مبالغ الاستثمارات في أدوات الدين المشتراة، والمنقولة، والمباعة خلال الفترة، التي تمثل ديوناً على الآخرين مثل السندات والصكوك والمبالغ المستحقة على المدينين.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح ب، وذلك لمطالبة المنشأة بإفصاح منفصل عن مبالغ الأدوات المالية المشتراة، والمنقولة، والمباعة التي تمثل ديوناً على الآخرين وذلك خلال السنة المالية. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن أدوات الديون لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات مع الشريعة.

٤٢ح ج (إضافة فقرة)

٤٢ح ج إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة رقم ١ (الفقرات المضافة رقم ٧٨و-ز) يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ التمويل لكل نوع من أنواع العقود الآتية على حدة:

أ- قرض تقليدي (تمويل نقدي مباشر).

ب- قرض حسن.

ج- مرابحة (بيع أو شراء سلع بالأجل). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة مرابحة ما يلي:

i. أن تكون السلع محل المرابحة من غير السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن تكون السلع محل المرابحة مما تحتاجه المنشأة لمزاولة عملياتها.

د- تورق (شراء سلع بالأجل في غير النشاط الرئس للمنشأة لغرض بيعها نقداً على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق ما يلي:

i. أن تكون السلع من السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن يكون لها سوق تتداول فيه تلك السلع.

هـ- تورق مقترن بالتوكيل بالبيع: (شراء سلع بالأجل مع توكيل البائع ببيعها على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق مقترن بالتوكيل بالبيع وجود نموذج توكيل بالبيع ملحق باتفاقية المرابحة.

و- تمويل استصناع: (تمويل يتحمل فيه الممول أعمال البناء والتصنيع ومسئولية عدم إنجاز البناء). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تمويل استصناع النص في الاتفاقية على وجود طرفين (مستصنع وصانع) ولس بائعاً ومشترياً أو مقرضاً ومقترضاً.

ز- إجارة تمويلية مستقبلية (إجارة أصول قبل اكتمال بنائها).

ح- بيع مع إعادة الاستئجار إجارة تمويلية (اتفاقية بيع وإعادة إجارة والطرف البائع هو المستأجر.

ط- أي عقود أخرى لم تذكر أعلاه، على أن يتم الإفصاح عن مبلغ التمويل لكل عقد على حدة.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح ج لمطالبة المنشأة بالإفصاح بالتفصيل عن مبالغ التمويل بحسب العقود التي تمت لتوفير هذا التمويل. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة.

٤٢ح د (إضافة فقرة)

٤٢ح د يجب الإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية المبنية على أصول، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح د، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية عن مخاطر الأدوات المالية المعتمدة على أصول غير مالية والتي لا يغطيها المعيار.

٤٢ح هـ (إضافة فقرة)

٤٢ح هـ يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح هـ، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة.

ثالث والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: تاريخ التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ لشركات التأمين كان اعتباراً من الفترة التي تبدأ في ٢٠٢٣/١/١م أو بعده. وقد كان من الممكن لتلك الشركات تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٩ بنسخته الصادرة من المجلس الدولي خلال الفترات التي تبدأ قبل ذلك التاريخ.

خامس والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سادس والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سابع والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

ب١٢(ب)(٧) (إضافة)

ب١٢ لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة – ذات أهمية نسبية – للمنشأة معدة التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٧) الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة من العمليات غير المستمرة.

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) (٧) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

ب١٣(ز) (إضافة)

ب١٣ ...

(أ) ...

(ز) مصروف أو دخل ضريبة الدخل ومصروف الزكاة.

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ز) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

ب١٦ (إضافة)

ب١٦ ...

(أ)...

(ب) ربح أو خسارة بعد الضريبة والزكاة من العمليات غير المستمرة.

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

ب١٦ أ (إضافة فقرة)

ب١٦أ يجب على المنشأة أن تفصح عن أسماء كل المنشآت الأخرى المستثمر فيها بغض النظر عن الأهمية النسبية لهذه الاستثمارات.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ب١٦ لاشتراط الإفصاح عن أسماء المنشآت الأخرى التي تمتلك المنشأة حصصاً فيها. وسبب إضافة هذا الإفصاح لأثره الهام على المستثمر المحلي الذي تتأثر قراراته بطبيعة استثمارات المنشأة.

ب١٦ب (إضافة فقرة)

ب١٦ب إذا لم تكن الشركة المستثمر فيها مدرجة في السوق السعودية، فيجب الإفصاح عما يلي:

أ. طبيعة نشاطها.

ب. الأصول المالية التقليدية مثل: الودائع لأجل في بنوك تقليدية، والاستثمارات في السندات.

ج. الالتزامات المالية التقليدية مثل: القروض والسحب على المكشوف من بنوك تقليدية، والسندات.

د. الإفصاح عن إيرادات الفوائد من الأدوات المالية التقليدية مثل: الودائع التقليدية والسندات أيا كان مبلغها، بشكل منفصل عن بقية عوائد التمويل.

هـ. إذا كانت الشركة المستثمر فيها من الشركات المالية (بنك – شركة استثمار- شركة تمويل- شركة تأمين- وساطة مالية، ونحوها) فيجب الإفصاح عن تصنيفها إذا توفر (على سبيل المثال، متوافقة مع الشريعة – غير متوافقة) في السوق التي تعمل به.

و. إذا لم يمكن عملياً توفير المعلومات أعلاه أو بعضها، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسباب عدم توفر هذه المعلومات.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ب١٦أ لاشتراط الإفصاح عن معلومات إضافية عن المنشآت الأخرى غير المدرجة في السوق السعودية. وسبب هذه الإضافة أهمية هذه الإفصاحات للمستثمر المحلي الذي قد لا يتمكن من الوصول إلى القوائم المالية للمنشآت المستثمر فيها.

ثامن والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

الأربعون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والأربعون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"[٢،٣]

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٦٠أ (إضافة فقرة)

٦٠أ لتحقيق متطلب الفقرة ٥٩(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمستأجر، يجب بحد أدنى الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة جديدة برقم (٦٠أ) وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل المستأجر وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت). وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر.

٩٤أ (إضافة فقرة)

٩٤أ لتحقيق متطلب الفقرة ٩٢(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر، يجب الإفصاح بحد أدنى عما يلي:

(أ) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(ب) الآثار التعاقدية لفسخ العقد بتلف الأصل المؤجر بالقوة القاهرة وكون المستأجر يطالب أو لا يطالب بدفعات الإجارة اللاحقة.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة جديدة برقم (٩٤أ) وذلك لاشتراط إفصاح المؤجر عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار التمويلي المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت) والآثار التعاقدية لفسخ العقد، ومقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار التمويلي على كل من المستأجر والمؤجر.

١٠٢ب (إضافة فقرة)

١٠٢ب يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- كيفية احتساب التزام عقد الإيجار وفقاً لمتطلبات المعيار فيما يتعلق بعقود البيع ثم إعادة الاستئجار التي تكون فيها دفعات الإيجار متغيرة وفقاً لأداء الأصل.
- أن حق المؤجر فيما يتعلق بعقود البيع ثم إعادة الاستئجار التي تكون فيها دفعات الإيجار متغيرة وفقاً لأداء الأصل يمثل نسبة من الأداء المستقبلي للأصل المستأجر، ولا يمثل مبلغاً محدداً وقت التعاقد.
- مبلغ المكاسب المثبتة ومبلغ المكاسب غير المثبتة من عقد البيع.

سبب الإضافة:

تم اشتراط توفير إفصاحات إضافية بشأن معاملات البيع وإعادة الاستئجار، وذلك أن المحاسبة عن مثل هذه العقود وفقاً لمتطلبات المعيار ينتج عنها إثبات التزام محدد يمثل كله أو جزء منه مبلغاً متمماً محاسبياً لعملية الإثبات المحاسبي وليس مبلغاً تعاقدياً محدداً وقت الإثبات. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على المستأجر.

---

[٢] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ "عقود الإيجار"، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٦هـ الموافق ٢٠١٧/٥/٢٢م.

[٣] تم تحديث الوثيقة لتضمينها إفصاحات إضافية تتعلق باعتماد التعديل الذي أدخله المجلس الدولي على المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦"عقود الإيجار" في شهر سبتمبر ٢٠٢٢، بقرار مجلس معايير المحاسبة بتاريخ ١٤٤٤/٠٥/١٩هـ الموافق ٢٠٢٢/١٢/١٣م.

ثاني والأربعون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين"[٤]

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

---

١٣٣ (إضافة فقرة وعنوان سابق لها)

إضافة عنوان بعد الفقرة رقم ١٣٢ وإضافة فقرة جديدة برقم ١٣٣ كما يلي:

الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت التي تمارس التأمين التعاوني أو التكافلي أو إعادة التأمين التعاوني أو التكافلي.

(١٣٣) إذا كانت الشركة تطبق مبادئ التأمين التعاوني أو التكافلي أو إعادة التأمين التعاوني أو التكافلي القائم على الفصل بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، والإفصاح عما يلي:

أ. الإفصاح عن الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وعناصر الدخل الشامل الآخر بأسلوب يحقق تمييز ما يخص عمليات التأمين وما يخص عمليات المساهمين.

ب. الإفصاح عن الصفة التعاقدية بين الشركة والمؤمن له (على سبيل المثال: وجود نص في الوثيقة بأن الشركة مدير لعمليات التأمين - أو وكيل - أو مضارب- أو أنها هي المؤمّن).

ج. الإفصاح عن طبيعة العقود المحولة من شركات التأمين، أو من خلال تجميع أعمال، والتي تختلف عن طبيعة العقود التي تدخل فيها الشركة.

د. الإفصاح عن عقود الضمان المالي (إذا اختارت الشركة معاملتها على أنها عقود تأمين حسبما يسمح بها المعيار) وما إذا كانت عقوداً لعمليات التأمين أم لعمليات المساهمين.

هـ. الإفصاح عن العقود المكونة لمجموعة أو سلسلة من العقود التي يرى المعيار في الفقرة رقم ٩ أنه قد يكون من الضروري التعامل مع تلك المجموعة أو السلسلة من العقود ككل.

و. إذا تضمن عقد التأمين مكونات غير تأمينية، فيجب الإفصاح عن تلك المكونات بحسب تعلقها بعمليات التأمين أو بعمليات المساهمين.

ز. الإفصاح عن تخصيص مزايا المشاركة الاختيارية إن وجدت (المشار إليها في الفقرة رقم ٧١ من المعيار) بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين.

ح. الإفصاح عن الترتيبات التعاقدية المتعلقة بخدمات الإدارة ورسومها، ونصيب الشركة من فائض عمليات التأمين (على سبيل المثال: رسوم وكالة تستقطع بعد ترحيل نسبة من الفائض لحملة الوثائق؛ رسوم وكالة أو مضاربة تسجل كمصروف في قائمة دخل عمليات التأمين؛ حافز أداء بنسبة من الفائض) مع الإفصاح عن تلك المبالغ.

ط. الإفصاح عن الترتيبات التعاقدية بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين فيما يتعلق بأسس معالجة العجز في حساب عمليات التأمين (على سبيل المثال: تقديم تمويل أو قرض حسن من عمليات المساهمين إلى عمليات التأمين وكيفية استنفاده أو استرداده، أو تبرع عمليات المساهمين بتحمل العجز)، مع الإفصاح عن مبلغ العجز.

ي. الإفصاح عن طبيعة عقود إعادة التأمين التي تدخل فيها الشركة وما إذا كانت مع شركات تقدم خدمات إعادة التأمين على أسس التأمين التعاوني، أو على أسس تجارية تقليدية.

سبب الإضافة:

مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تقييم مدى التزام الشركات بمبادئ التأمين التعاوني ومن ثم اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بناءً على ذلك.

---

[٤] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٧ "عقود التأمين"، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٤٠/٠٨/٠٣هـ الموافق ٢٠١٩/٠٤/٠٨م.

ثالث والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ١ "التغيرات في التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ١ "التغيرات في التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢ " أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين باعتماد التفسير الدولي (IFRIC) ٢ "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

خامس والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٥ "الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٥ "الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٣أ (إضافة فقرة)

١٣أ يجب أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢).

سبب الإضافة:

أضيف فقرة لاشتراط أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢). وسبب هذا الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن طبيعة استثمارات المنشأة لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

سادس والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سابع والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٧ "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٧ "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) 10 "التقرير المالي الأولي والهبوط"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ١٠ "التقرير المالي الأولي والهبوط"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

الخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٤ "الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ١٤ "الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الادنى من التمويل والتداخل بينهما"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٦ "التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين باعتماد التفسير الدولي (IFRIC) ١٦ "التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٧ "توزيعات الأصول غير النقدية على الملاك"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ١٧ "توزيعات الأصول غير النقدية على الملاك"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثالث والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٩ "التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ١٩ "التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

خامس والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢١ "الرسوم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٢١ "الرسوم"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

سادس والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"[٥]

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

---

[٥] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد التفسير الدولي رقم ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٦هـ الموافق ٢٠١٧/٥/٢٢م.

سابع والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢٣ " عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل"[٦]

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٣ "عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن والخمسون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٠ "المساعدات الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٠ "المساعدات الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع والخمسون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٥ "ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٥ "ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

الستون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والستون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٣٢ "الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي (SIC) ٣٢ "الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والستون: المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أخذا في الاعتبار التعديلات الآتية وذلك للأسباب المشار إليها في المعايير ذات العلاقة أعلاه:

أولاً: تعديلات عامة:

١. تعدل عبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" أينما وردت بعبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين". والمعيار الدولي المعتمد هو المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة بالإضافة إلى المتطلبات والإفصاحات التي أضافتها الهيئة لبعض أقسام ذلك المعيار وفقاً لما ورد في هذه الوثيقة. ويقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا يغطيها المعيار الدولي مثل موضوع الزكاة.

٢. أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق.

---

[٦] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد التفسير الدولي رقم ٢٣ "عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل"، بقرار مجلس معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة في حينه) بتاريخ ١٤٤٠/٠٨/٠٣هـ الموافق ٢٠١٩/٠٤/٠٨م.

ثانياً: التعديلات المدخلة على الفقرات:

القسم رقم ٣: عرض القوائم المالية:

٣-٩ (تعديل)

٣-٩ عندما تعلم الإدارة، عند إجرائها للتقييم، بحالات عدم تأكد جوهري، متعلقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. ~~وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تُعد منشأة مستمرة.~~ فإن المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لم يعد منطبقاً على المنشأة، ويجب عليها إعداد قوائمها المالية على أساس التصفية وفقاً لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية"

سبب التعديل:

نظراً لاعتماد الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معياراً خاصاً بإعداد القوائم المالية على أساس التصفية، فإنه يجب على المنشأة في حالة عدم قدرتها على البقاء كمنشأة مستمرة أن تعد القوائم المالية على أساس التصفية وفقاً لمتطلبات معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٣-٢٥ (تعديل)

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار عرض المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويجب على المنشأة التي تقدم مثل هذه الإفصاحات ~~أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات~~ اتباع المعايير الدولية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

سبب التعديل:

تم اشتراط قيام المنشآت الصغيرة والمتوسطة بتطبيق المعايير الدولية المعتمدة عندما تقرر منشأة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة أو ربحية السهم. وتمت إضافة هذا المتطلب لتحقيق المقارنة بين الإفصاحات في هذا الخصوص.

القسم رقم ٤: قائمة المركز المالي:

٤-١١ (إضافة)

٤-١١ يجب على المنشأة أن تفصح، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات بتصنيفات تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين وغيرهم، بحيث تُظهر بشكل منفصل المبالغ المستحقة من الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة من الأطراف الأخرى، والمبالغ مستحقة التحصيل الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقا لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) المخزون، بحيث يُظهر بشكل منفصل مبالغ المخزون:

١) المحتفظ به لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

٢) الذي في مرحلة الإنتاج لغرض البيع.

٣) الذي في شكل مواد خام أو إمدادات من المقرر استخدامها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، بحيث تظهر بشكل منفصل المبالغ مستحقة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ مستحقة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات منافع الموظفين والمخصصات الأخرى

(و) فئات حقوق الملكية، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والأرباح المبقاة وبنود الدخل والمصروف المثبتة، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ضمن الدخل الشامل الآخر والمعروضة بشكل منفصل في حقوق الملكية.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقا لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

١. النقد.

٢. معادلات النقد، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

٣. الودائع لأجل، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

٤. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ تحت التحصيل المختلفة

٥. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقا للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

٦. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ح) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقا لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

١. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

٢. المبالغ مستحقة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

٣. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

سبب الإضافة:

تمت إضافة عدد من العناصر للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية.

القسم رقم ٥: قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل

٥-٥ (إضافة)

٥-٥ ...

(أ) ...

(د) مصروف الضريبة والزكاة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ) و(ز) و(ح) (انظر الفقرة ٣٥.٢٩)

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (د) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية

٥-١٢ (إضافة فقرة)

٥-١٢ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عما يلي:

i. الإفصاح عن الدخل من التمويل أو دخل الفوائد الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل من التمويل أو دخل الفوائد. ويجب أن تفصح المنشأة عن دخل الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

ii. المكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه المكاسب (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه المكاسب الأخرى.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٥-١١ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الدخل المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الدخل والمكاسب المختلفة المعروضة في قائمة الدخل.

١٣-٥ (إضافة فقرة)

١٣-٥ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، المرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٥-١٢ المضافة أعلاه لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية.

القسم رقم ٧: قائمة التدفقات النقدية:

٧-٤ (إضافة)

٧-٤ ...

(أ) ...

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو الزكاة، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

...

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة، لأنها من ضمن ما تدفعه الشركات السعودية.

٧-٢٢ (إضافة فقرة)

٧-٢٢ يجب أن تفصح المنشأة عن مبالغ الفوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة وفقاً لطبيعة كل تمويل أو استثمار مرتبط بها ما لم يكن تم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢١ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستفيدين الذي لديهم اهتمام بشرعية معاملات المنشأة.

القسم رقم ١٦: العقارات الاستثمارية

١٦-١٧أ (إضافة فقرة)

١٦-١٧أ لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل مقيّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أضيفت إلى القسم رقم ١٦ فقرة برقم (١٦- ١٧أ)، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم مستقل ومؤهل. وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

القسم رقم ١٧: العقارات والآلات والمعدات

١٧-١٥هـ (إضافة فقرة)

١٧-١٥هـ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أضيفت إلى القسم رقم ١٧ فقرة برقم (١٧- ١٥هـ) لاشتراط أن يتم استخدام خدمات مقيّم مؤهل ومستقل إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

الباب الثاني

المعايير الدولية بنسختها الكاملة

حقوق التأليف والنشر





إطار مفاهيم التقرير المالي (٢٠١٨)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي (٢٠١٨) أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

التعديل الأول (إضافة إلى الفقرة رقم ٣/١):

٣/١ تعتمد القرارات الموضحة في الفقرة ٢/١ على العائدات التي يتوقعها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، على سبيل المثال توزيعات الأرباح أو دفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو الزيادات في أسعار السوق. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للعائدات على تقييمهم لصافي مبلغ التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للمنشأة وتوقيت هذه التدفقات ودرجة عدم التأكد المحيطة بها (فرص تحققها) وعلى تقييمهم لمدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. وفي البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة مثل هذه المعاملات والأدوات المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، تحقق السندات والصكوك نفس الغرض للمنشأة (فرصة استثمارية، أو وسيلة تمويلية)، ومع ذلك فإن قرارات المستثمرين في بيئة مثل بيئة المملكة العربية السعودية تتأثر بشكل مباشر بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تلك الأدوات المالية وكيفية تحديد تكاليفها أو العوائد الدورية عليها. وقد يحجم هؤلاء المستثمرون عن الاستثمار في منشآت معينة بسبب نوع الأدوات المالية التي تتعامل فيها، حتى وإن كانت ذات عوائد عالية ومخاطر منخفضة. ويحتاج المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، إلى معلومات تساعدهم على إجراء تلك التقييمات.

سبب التعديل:

تم توسيع متطلبات الفقرة رقم ٣/١ من هذا الإطار ليدخل ضمن العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار مدى توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، ومعلومات عن أنواع تكاليف التمويل وعوائد الاستثمار وكيفية تحديدها. وتمت إضافة هذا العامل لأنه يعكس حاجة متخذي القرارات في البيئة السعودية المهتمين بتوافق عمليات المنشآت مع قيمهم الثقافية.

التعديل الثاني: إضافة للفقرة رقم ١١/٢ للتأكيد على أهمية عامل طبيعة البند عند تحديد الأهمية النسبية له.

١١/٢ تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام (انظر الفقرة ٥/١) على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. وبعبارة أخرى، تُعد الأهمية النسبية جانباً من الملاءمة تختص به كل منشأة ويستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل منشأة، أو إلى حجم هذه البنود، أو إلى الطبيعة والحجم معاً. وتزداد أهمية عامل طبيعة البند في تحديد أهميته النسبية في البيئة الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، وبالإشارة إلى عامل طبيعة البند الذي يتطلب إفصاحاً مستقلاً، فإن الفوائد المحملة على قائمة الدخل تنتج من معالجات ومعاملات مختلفة منها ما هو ناتج عن قروض تقليدية، ومنها ما هو ناتج عن مرابحات، ومنها ما هو ناتج عن الإيجار التمويلي، ومنها ما هو ناتج عن التطبيقات الأخرى لقواعد القيمة الزمنية للنقود. وهذه الأنواع المختلفة تتطلب إفصاحاً مستقلاً لتأثيرها المباشر على المستثمر المهتم بطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها.
وبالتالي، لا يستطيع المجلس أن يضع حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد بشكل مسبق ما يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

سبب التعديل:

في البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لتوافق عمليات المنشآت مع القيم الثقافية للمستثمرين، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية، وذلك يؤثر في كيفية تقدير مستوى الأهمية النسبية للتقرير عن بعض أنواع المعاملات. ويتأكد ذلك في معاملات التمويل والاستثمار.

إطار مفاهيم
التقرير المالي

الفهرس

من فقرة رقم

الفصل الرابع - عناصر القوائم المالية

الفصل الخامس - الإثبات وإلغاء الإثبات

الفصل السادس - القياس

صدرت مو افقة المجلس على إطار مفاهيم التقرير المالي في مارس ٢٠١٨

مكانة إطار المفاهيم والغرض منه

م.غ ١/١ يوضح إطار مفاهيم التقرير المالي (إطار المفاهيم) هدف التقرير المالي ومفاهيمه والغرض العام منه. ويهدف إطار المفاهيم إلى ما يلي:

(أ) مساعدة مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (المجلس) في وضع معايير دولية للتقرير المالي (المعايير) تستند إلى مفاهيم متسقة؛

(ب) مساعدة معدِّي القوائم المالية في وضع سياسات محاسبية متسقة عندما لا ينطبق أي من المعايير على معاملة أو حالة بعينها، أو عندما يسمح أحد المعايير باختيار السياسة المحاسبية؛

(ج) مساعدة جميع الأطراف في فهم المعايير وتفسيرها.

م.غ ٢/١ لا يُعد إطار المفاهيم معياراً من بين المعايير. ولا يلغي أي مما هو وارد في هذا الإطار أي معيار أو أي متطلب وارد في سائر المعايير.

م.غ ٣/١ لتحقيق هدف التقرير المالي ذي الغرض العام، قد يحدد المجلس في بعض الأحيان متطلبات تخرج عن الجوانب الخاصة بإطار المفاهيم. وفي حال القيام بذلك، سيوضح المجلس هذا الخروج في جزء "أساس الاستنتاجات" الخاص بذلك المعيار.

م.غ ٤/١ قد يتم تنقيح إطار المفاهيم من وقتٍ لآخر على أساس تجربة المجلس في العمل به. ولن تؤدي تنقيحات إطار المفاهيم إلى إدخال تغييرات على المعايير بشكل تلقائي. فمن شأن أي قرار بتعديل أحد المعايير أن يتطلب مضي المجلس في إجراءاته الواجبة لإضافة مشروع إلى جدول أعماله وإدخال تعديل على ذلك المعيار.

م.غ ٥/١ يسهم إطار المفاهيم في تحقيق المهمة المحددة لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي والمهمة المحددة للمجلس الذي يُعد جزءاً من المؤسسة. وتتمثل تلك المهمة في وضع معايير تحقق الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم. ويخدم عمل المجلس المصلحة العامة عن طريق تعزيز الثقة والنمو والاستقرار المالي طويل الأمد في الاقتصاد العالمي. ويوفر إطار المفاهيم الأساس لوضع معايير:

(أ) تسهم في تحقيق الشفافية عن طريق تعزيز قابلية المعلومات المالية للمقارنة وتعزيز جودتها على المستوى الدولي، وتمكين المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مدروسة.

(ب) تعزز المساءلة عن طريق الحد من الفجوة في المعلومات بين من يقومون بتوفير رؤوس الأموال والأفراد الذي يأتمنوهم على أموالهم. فالمعايير المستندة إلى إطار المفاهيم توفر المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة. ولتلك المعايير أهمية بالغة أيضاً للسلطات التنظيمية حول العالم لأنها تُعد مصدراً للمعلومات القابلة للمقارنة على مستوى العالم.

(ج) تسهم في تحقيق الكفاءة الاقتصادية عن طريق مساعدة المستثمرين في تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، ومن ثمّ تحسين توزيع رؤوس الأموال. وبالنسبة لمنشآت الأعمال، يؤدي استخدام لغة محاسبية واحدة وموثوقة، مستمدة من المعايير المستندة إلى إطار المفاهيم، إلى تقليل تكلفة رأس المال والحد من تكاليف إعداد التقارير في العالم.

من فقرة رقم

الفصل الأول - هدف التقرير المالي ذي الغرض العام

مقدمة

١/١ يشكّل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام الأساس لإطار المفاهيم. وتنبثق منطقياً من هذا الهدف الجوانب الأخرى لإطار المفاهيم - ألا وهي الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة المفروض علها، ومفهوم المنشأة المعدة للتقرير، وعناصر القوائم المالية، والإثبات وإلغاء الإثبات، والقياس والعرض والإفصاح.

هدف التقرير المالي ذي الغرض العام وفائدته وحدوده

٢/١ يتمثل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام[١] في توفير معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير، بحيث تفيد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، في اتخاذ القرارات التي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة.[٢] وتشتمل تلك القرارات على قرارات تتعلق بما يلي:

(أ) شراء أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين والاحتفاظ بها؛ أو

(ب) تقديم أو تسوية القروض وأشكال الائتمان الأخرى؛ أو

(ج) ممارسة الحقوق في التصويت على تصرفات الإدارة التي تؤثر على استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة، أو التأثير على مثل تلك القرارات بأية صورة أخرى.

٣/١ تعتمد القرارات الموضحة في الفقرة ٢/١ على العائدات التي يتوقعها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، على سبيل المثال توزيعات الأرباح أو دفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو الزيادات في أسعار السوق. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للعائدات على تقييمهم لصافي مبلغ التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للمنشأة وتوقيت هذه التدفقات ودرجة عدم التأكد المحيطة بها (فرص تحققها) وعلى تقييمهم لمدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. ويحتاج المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، إلى معلومات تساعدهم على إجراء تلك التقييمات.

٤/١ لإجراء التقييمات الموضحة في الفقرة ٣/١، يحتاج المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون، إلى معلومات عمّا يلي:

(أ) الموارد الاقتصادية للمنشأة، والمطالبات التي عليها، والتغيرات في تلك الموارد والمطالبات (انظر الفقرات ١٢/١ إلى ٢١/١)؛

(ب) مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة ومجلس حوكمتها[٣] في الوفاء بمسؤولياتهم عن استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة (انظر الفقرتين ٢٢/١ و٢٣/١).

٥/١ لا يستطيع العديد من المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، أن يطلبوا من المنشآت المعدة للتقرير أن توفر لهم المعلومات بشكل مباشر، ويجب عليهم أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجون إليها. وبالتالي، فإنهم يُعدون المستخدمين الرئيسيين الذين توجه إليهم التقارير المالية ذات الغرض العام.[٤]

٦/١ بالرغم من ذلك، لا توفر التقارير المالية ذات الغرض العام، ولا تستطيع أن توفر، جميع المعلومات التي يحتاج إليها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون. ويلزم أن ينظر هؤلاء المستخدمون في إمكانية الحصول على المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة، والأحداث السياسية والمناخ السياسي، والآفاق المستقبلية للصناعة والشركة.

---

[١] في جميع أجزاء إطار المفاهيم، يشير مصطلحا "التقارير المالية" و"إعداد التقارير المالية" إلى التقارير المالية ذات الغرض العام وإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ما لم يشر بشكل محدد إلى خلاف ذلك.

[٢] في جميع أجزاء إطار المفاهيم، يشير مصطلح "المنشأة" إلى المنشأة المعدة للتقرير ما لم يشر بشكل محدد إلى خلاف ذلك.

[٣] في جميع أجزاء إطار المفاهيم، يشير مصطلح "الإدارة" إلى الإدارة ومجلس الحوكمة في المنشأة ما لم يشر بشكل محدد إلى خلاف ذلك.

[٤] في جميع أجزاء إطار المفاهيم، يشير مصطلحا "المستخدمون الرئيسيون" و"المستخدمون" إلى المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، الذين يجب عليهم الاعتماد على التقارير المالية ذات الغرض العام للحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجون إليها.

٧/١ لا تهدف التقارير المالية ذات الغرض العام إلى توضيح قيمة المنشأة المعدة للتقرير؛ ولكنها توفر معلومات تساعد المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، على تقدير قيمة المنشأة المعدة للتقرير.

٨/١ لكل مستخدم من المستخدمين الرئيسيين احتياجات ورغبات مختلفة، وربما متضاربة، من المعلومات. وسيسعى المجلس، عند وضع المعايير، إلى توفير مجموعة المعلومات التي تلبي احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الرئيسيين. ومع ذلك، فإن التركيز على الاحتياجات المشتركة من المعلومات لا يمنع المنشأة المعدّة للتقرير من تضمين معلومات إضافية تُعد أكثر فائدة لمجموعة فرعية معينة من المستخدمين الرئيسيين.

٩/١ تهتم إدارة المنشأة المعدة للتقرير أيضاً بالمعلومات المالية عن المنشأة. إلا أن الإدارة لا تحتاج إلى الاعتماد على التقارير المالية ذات الغرض العام لأنها قادرة على الحصول على المعلومات المالية التي تحتاج إليها من داخل المنشأة.

١٠/١ قد تجد أيضاً أطراف أخرى، مثل السلطات التنظيمية وأفراد المجتمع بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، فائدة لها في التقارير المالية ذات الغرض العام. غير أن تلك التقارير ليست موجهة بشكل رئيسي إلى هذه المجموعات الأخرى.

١١/١ تستند التقارير المالية، إلى حد كبير، إلى التقديرات والاجتهادات والنماذج، وليس إلى الوصف الدقيق. ويقوم إطار المفاهيم بوضع المفاهيم التي تستند إليها تلك التقديرات والاجتهادات والنماذج. وتمثل هذه المفاهيم الهدف الذي يبذل المجلس ومعدو التقارير المالية ما في وسعهم من أجل بلوغه. وكما هو حال معظم الأهداف، فإنه من غير المرجح أن تتحقق رؤية إطار المفاهيم بإعداد تقارير مالية مثالية، بشكل كامل، على الأقل في الأجل القريب، نظراً للوقت الذي يستغرقه فهم الطرق الجديدة في تحليل المعاملات والأحداث الأخرى، وقبول مثل هذه الطرق وتطبيقها. غير أن وضع هدف لذلك تُستنفد الجهود من أجل بلوغه هو أمر أساسي إذا كان يراد للتقرير المالي أن يتطور من أجل تحسين فائدته.

المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها والتغيرات في تلك الموارد والمطالبات

١٢/١ توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات عن المركز المالي للمنشأة المعدة للتقرير، أي معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات التي عليها. وتوفر التقارير المالية أيضاً معلومات عن تأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها. ويوفر كلا النوعين من المعلومات مدخلات مفيدة للقرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات

١٣/١ يمكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها المستخدمين في تحديد مواطن القوة والضعف في الجانب المالي للمنشأة. ويمكن أن تساعد تلك المعلومات المستخدمين في تقييم سيولة وملاءة المنشأة المعدة للتقرير، واحتياجاتها للحصول على تمويل إضافي، ومدى نجاحها في الحصول على ذلك التمويل. ويمكن أن تساعد تلك المعلومات المستخدمين أيضاً في تقييم مدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. كما تساعد المعلومات المتعلقة بأولويات المطالبات الحالية ومتطلبات دفعها المستخدمين في التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين مَن لهم مطالبات على المنشأة المعدة للتقرير.

١٤/١ تؤثر الأنواع المختلفة من الموارد الاقتصادية بشكل مختلف على تقييم مستخدم التقرير المالي لفرص تحقيق المنشأة المعدة للتقرير للتدفقات النقدية المستقبلية. فبعض التدفقات النقدية المستقبلية تنتج بشكل مباشر عن الموارد الاقتصادية الموجودة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل. وثمة تدفقات نقدية أخرى تنتج عن استخدام عدة موارد مجتمعة لإنتاج وتسويق سلع أو خدمات للعملاء. ورغم أنه لا يمكن ربط تلك التدفقات النقدية بموارد اقتصادية (أو مطالبات) بعينها، فإن مستخدمي التقارير المالية يحتاجون إلى معرفة طبيعة ومبلغ الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المعدة للتقرير.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات

١٥/١ تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها من الأداء المالي لتلك المنشأة (انظر الفقرات ١٧/١ إلى ٢٠/١) ومن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرة ٢١/١). ولإجراء تقييم سليم لكل من فرص تحقيق المنشأة المعدة للتقرير لتدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل ومدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة، يلزم أن يكون المستخدمون قادرين على التمييز بين كل من هذين النوعين من التغيرات.

١٦/١ تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير المستخدمين في فهم العائد الذي حققته المنشأة على مواردها الاقتصادية. ويمكن أن تساعد المعلومات عن العائد الذي حققته المنشأة المستخدمين في تقييم مدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. وللمعلومات المتعلقة بتقلب ذلك العائد ومكوناته أهمية خاصة أيضاً في تقييم درجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية المستقبلية. وتساعد عادةً المعلومات المتعلقة بالأداء المالي السابق للمنشأة المعدة للتقرير، وكيفية وفاء إدارة المنشأة بمسؤوليات الإشراف والرعاية المنوطة بها، في التنبؤ بالعائدات المستقبلية التي تحققها المنشأة على مواردها الاقتصادية.

الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

١٧/١ تصف المحاسبة على أساس الاستحقاق تأثيرات المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات، حتى ولو تحققت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها في فترة مختلفة. وهذا أمر مهم لأن المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها والتغيرات في مواردها الاقتصادية والمطالبات التي عليها خلال فترة ما توفر أساساً لتقييم الأداء السابق والمستقبلي للمنشأة أفضل مما توفره فقط المعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

١٨/١ تُعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما، الذي تعكسه التغيرات في مواردها الاقتصادية والمطالبات التي عليها وليس الذي يعكسه الحصول على موارد إضافية بشكل مباشر من مستثمرين ودائنين (انظر الفقرة ٢١/١)، مفيدة في تقييم القدرة السابقة والمستقبلية للمنشاة على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية. وتبين تلك المعلومات مدى الزيادة التي حققتها المنشأة المعدة للتقرير في مواردها الاقتصادية المتاحة، وبالتالي الزيادة في قدرتها على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية من خلال عملياتها، وليس من خلال الحصول على موارد إضافية بشكل مباشر من المستثمرين والدائنين. ويمكن أيضاً للمعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما أن تساعد المستخدمين في تقييم مدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة.

١٩/١ قد تشير أيضاً المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما إلى مدى زيادة أو نقصان الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات التي عليها نتيجة أحداث مثل التغيرات في أسعار السوق أو معدلات الفائدة، مما يؤثر بالتالي على قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية.

الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية السابقة

٢٠/١ تساعد أيضاً المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما المستخدمين على تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل وتقييم مدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. وتبين تلك المعلومات كيفية حصول المنشأة المعدة للتقرير على النقد وكيفية إنفاقها له، بما في ذلك المعلومات عن اقتراضها وتسديدها للديون، وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى على المستثمرين، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على سيولة أو ملاءة المنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة المعدة للتقرير، وتقويم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقييم سيولتها أو ملاءتها، وتفسير المعلومات الأخرى عن الأداء المالي.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات، غير الناتجة عن الأداء المالي

٢١/١ قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها لأسباب بخلاف الأداء المالي، على سبيل المثال لإصدار أدوات الدين أو حقوق الملكية. وتُعد المعلومات عن هذا النوع من التغير ضرورية لتزويد المستخدمين بفهم كامل لأسباب تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها وانعكاسات تلك التغيرات على أدائها المالي في المستقبل.

المعلومات عن استخدام الموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة

٢٢/١ إن المعلومات عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة المعدة للتقرير في الوفاء بمسؤولياتها عن استخدام الموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة تساعد المستخدمين في تقييم مدى رعاية الإدارة لتلك الموارد. وهذه المعلومات مفيدة أيضاً للتنبؤ بمدى الكفاءة والفاعلية التي ستستخدم بها الإدارة الموارد الاقتصادية للمنشأة في الفترات المستقبلية. ومن ثمّ، يمكن أن تفيد هذه المعلومات في تقييم فرص المنشأة لتحقيق تدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل.

٢٣/١ من أمثلة مسؤوليات الإدارة عن استخدام الموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة حماية تلك الموارد من التأثيرات غير المواتية للعوامل الاقتصادية، مثل التغيرات في الأسعار والتغيرات التقنية، وضمان التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح والأحكام التعاقدية المنطبقة.

من فقرة رقم

الفصل الثاني - الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

مقدمة

١/٢ تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، التي يتناولها هذا الفصل، أنواع المعلومات التي من المرجح أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، في اتخاذ قرارات حول المنشأة المعدة للتقرير على أساس المعلومات الواردة في تقريرها المالي (المعلومات المالية).

٢/٢ توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها وتأثيرات المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تغير تلك الموارد والمطالبات. (يشار إلى هذه المعلومات في إطار المفاهيم على أنها معلومات عن الظواهر الاقتصادية). وتشتمل بعض التقارير المالية أيضاً على مواد تفسيرية تتناول توقعات واستراتيجيات الإدارة للمنشأة المعدة للتقرير، وعلى أنواع أخرى من المعلومات المستشرفة للمستقبل.

٣/٢ تنطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة[٥] على المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية، وأيضاً على المعلومات المالية المقدمة بأي طرق أخرى. وتنطبق بذات القدر التكلفة التي تُعد أحد القيود العامة على قدرة المنشأة المعدة للتقرير على توفير المعلومات المالية المفيدة. غير أن الأمور التي تؤخذ في الحسبان عند تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة قد تختلف للأنواع المختلفة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد يختلف تطبيقها على المعلومات المستشرفة للمستقبل عن تطبيقها على المعلومات التي تتناول الموارد الاقتصادية والمطالبات القائمة والتغيرات في تلك الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

٤/٢ حتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وأن تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه. ويتم تعزيز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق من صحتها، وموفرة في الوقت المناسب، وقابلة للفهم.

الخاصيتان النوعيتان الأساسيتان

٥/٢ الخاصيتان النوعيتان الأساسيتان هما الملاءمة والتعبير الصادق.

الملاءمة

٦/٢ المعلومات المالية الملائمة هي تلك القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرار، حتى ولو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها، أو كانوا بالفعل على علم بها من مصادر أخرى.

٧/٢ تكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية، أو كلتاهما.

٨/٢ يكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن أن تُستخدم كمدخلات في الآليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية. ولا يلزم أن تكون المعلومات المالية نفسها تنبؤاً أو توقعاً لتكون لها قيمة تنبؤية. وتُستخدم المعلومات المالية التي لها قيمة تنبؤية من قبل المستخدمين في إجراء تنبؤاتهم.

٩/٢ يكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية إذا كانت توفر ملاحظات عن تقويمات سابقة (إما بتأكيدها أو تغييرها).

١٠/٢ تُعد القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية قيمتين مترابطتين. فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية غالباً ما تكون لها قيمة تأكيدية أيضاً. فعلى سبيل المثال، معلومات الإيراد في السنة الحالية، التي يمكن أن تُستخدم على أنها الأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المستقبلية، يمكن مقارنتها بالتنبؤات التي تم إجراؤها في السنوات السابقة لإيراد السنة الحالية. ويمكن أن تساعد نتائجُ تلك المقارنات المستخدِمَ على تصحيح وتحسين الآليات التي كانت تُستخدم لإجراء تلك التنبؤات السابقة.

---

[٥] في جميع أجزاء إطار المفاهيم، يشير مصطلحا "الخصائص النوعية" و"قيد التكلفة" إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة المفروض عليها.

الأهمية النسبية

١١/٢ تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام (انظر الفقرة ٥/١) على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. وبعبارة أخرى، تُعد الأهمية النسبية جانباً من الملاءمة تختص به كل منشأة ويستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل منشأة، أو إلى حجم هذه البنود، أو إلى الطبيعة والحجم معاً. وبالتالي، لا يستطيع المجلس أن يضع حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد بشكل مسبق ما يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

التعبير الصادق

١٢/٢ تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وأرقام. وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، وإنما يجب أن تعبر أيضاً بصدق عن جوهر الظواهر التي تستهدف التعبير عنها. وفي ظروف عديدة، يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية هو نفس شكلها القانوني. وإذا لم يكونا كذلك، فإن الاقتصار على تقديم معلومات عن الشكل القانوني لن يعبر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية (انظر الفقرات ٥٩/٤ إلى ٦٢/٤).

١٣/٢ لكي يكون الوصف تعبيراً صادقاً تماماً، يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصائص، هي أن يكون كاملاً وحيادياً وخالياً من الخطأ. وقطعاً، يُعد الكمال أمراً نادر التحقق، هذا إن كان قابلاً للتحقيق أصلاً. وهدف المجلس هو تعظيم تلك الصفات إلى أقصى حد ممكن.

١٤/٢ يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية. فعلى سبيل المثال، من شأن أي وصف كامل لمجموعة من الأصول أن يشتمل كحد أدنى على وصف لطبيعة الأصول في المجموعة، ووصف رقمي لجميع الأصول في المجموعة، وتوضيح لما يعبر عنه الوصف الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة). وقد يستلزم أيضاً تقديم الوصف الكامل لبعض البنود ذكر توضيحات للحقائق المهمة عن جودة وطبيعة البنود، والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودتها وطبيعتها، والآلية المستخدمة لتحديد الوصف الرقمي.

١٥/٢ يخلو الوصف المحايد من التحيز في اختيار المعلومات المالية أو عرضها. فالوصف المحايد لا يكون متحيزاً أو مرجحاً أو مؤكداً أو غير مؤكد أو متلاعباً به بأية صورة أخرى لزيادة احتمال تلقي المعلومات المالية بشكل إيجابي أو غير إيجابي من قبل المستخدمين. ولا تعني المعلومات المحايدة أن تكون المعلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك. بل على العكس، تكون المعلومات المالية الملائمة، حسب تعريفها، قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

١٦/٢ مما يدعم الحيادية توخي الحيطة. والحيطة هي توخي الحذر عند القيام بالاجتهادات في الظروف التي يحيط بها عدم التأكد. والمقصود بتوخي الحيطة هو ألا تكون الأصول وبنود الدخل مبالغاً فيها وألا تكون الالتزامات والمصروفات منتقصاً منها.[٦] وبالمثل، لا يسمح توخي الحيطة بالتقليل من الأصول أو بنود الدخل أو المبالغة في الالتزامات أو المصروفات. فهذه التحريفات يمكن أن تؤدي إلى المبالغة في الدخل أو المصروفات أو التقليل منها في الفترات المستقبلية.

١٧/٢ لا يعني توخي الحيطة أن هناك حاجة إلى التباين، على سبيل المثال، الحاجة المنهجية لأن تكون الأدلة التي تدعم إثبات الأصول أو الدخل أكثر إقناعاً من الأدلة التي تدعم إثبات الالتزامات أو النفقات. فمثل هذا التباين لا يُعد خاصية من الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة. لكن قد توجد معايير معينة تحتوي على متطلبات متباينة إذا كان هذا نتيجة لقرارات تهدف إلى اختيار المعلومات الأكثر ملاءمة التي تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه.

١٨/٢ التعبير الصادق لا يعني الدقة من جميع الجوانب. والخلو من الخطأ يعني أنه لا توجد أي أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة، وأن الآلية المستخدمة لإنتاج المعلومات الواردة في التقرير قد اختيرت وطُبقت بدون أي أخطاء في الآلية. وفي هذا السياق، لا يعني الخلو من الخطأ الدقة الكاملة من جميع الجوانب. فعلى سبيل المثال، لا يمكن تحديد ما إذا كان تقدير ما لسعر غير قابل للرصد أو قيمة غير قابلة للرصد يُعد تقديراً دقيقاً أو غير دقيق. لكن التعبير عن ذلك التقدير يمكن أن يكون صادقاً إذا تم وصف المبلغ بشكل واضح ودقيق على أنه تقدير، وإذا تم توضيح طبيعة وحدود آلية التقدير، وإذا لم تحدث أي أخطاء في اختيار وتطبيق الآلية المناسبة لإجراء التقدير.

---

[٦] يحتوي الجدول ١/٤ على تعريف الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، التي تُعد عناصر القوائم المالية.

١٩/٢ تنشأ حالة عدم تأكد تحيط بالقياس عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية الواردة في التقارير المالية بشكل مباشر ومن ثم يلزم تقديرها. ويُعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية، ولا يقوض هذا من فائدة المعلومات إذا كانت التقديرات موصوفة ومشروحة بشكل واضح ودقيق. وحتى ارتفاع مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس لا يمنع بالضرورة مثل هذا التقدير من تقديم معلومات مفيدة (انظر الفقرة ٢٢/٢).

تطبيق الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين

٢٠/٢ حتى تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وأن تقدم تعبيراً صادقاً عمّا تستهدف التعبير عنه. فالتعبير الصادق عن ظاهرة غير ملائمة، أو التعبير غير الصادق عن ظاهرة ملائمة، لا يساعد أي منهما المستخدمين في اتخاذ قرارات جيدة.

٢١/٢ عادةً ما تكون الآلية الأكثر كفاءة وفاعلية لتطبيق الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين كما يلي (مع مراعاة تأثيرات الخصائص المعززة وقيد التكلفة، التي لم تؤخذ في الحسبان في هذا المثال). أولاً: تحديد ظاهرة اقتصادية من الممكن أن تكون المعلومات عنها مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المعدة للتقرير. ثانياً: تحديد نوع المعلومات التي ستكون أكثر ملاءمة عن تلك الظاهرة. ثالثاً: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات متاحة ويمكن أن تقدم تعبيراً صادقاً عن الظاهرة الاقتصادية. وإذا كان الأمر كذلك، تنتهي عند تلك النقطة آلية استيفاء الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين. وإلا فتُكرر الآلية مع نوع المعلومات التالي الأكثر ملاءمة.

٢٢/٢ في بعض الحالات، قد يلزم المفاضلة بين الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين لتحقيق هدف التقرير المالي المتمثل في تقديم معلومات مفيدة عن الظاهرة الاقتصادية. فعلى سبيل المثال، قد تكون المعلومة الأكثر ملاءمة عن إحدى الظواهر عبارة عن تقدير تحيط به درجة مرتفعة من عدم التأكد. وفي بعض الحالات، قد يكون مستوى عدم تأكد القياس الذي ينطوي عليه إجراء ذلك التقدير مرتفعاً جداً لدرجة قد تثير الشك فيما إذا كان التقدير سيقدم تعبيراً صادقاً بدرجة كافية عن تلك الظاهرة. وفي بعض هذه الحالات، قد تكون المعلومة الأكثر فائدة هي التقدير الذي تحيط به درجة مرتفعة من عدم التأكد، وإرفاق ذلك بوصف للتقدير وتوضيح لأوجه عدم التأكد التي تؤثر عليه. وفي حالات أخرى من هذا القبيل، إذا لم تقدم تلك المعلومة تعبيراً صادقاً بدرجة كافية عن تلك الظاهرة، فإن المعلومة الأكثر فائدة قد تشتمل على تقدير من نوع آخر أقل ملاءمة بقليل، لكنه يخضع لدرجة أقل من عدم التأكد المحيط بالقياس. وفي ظروف محدودة، قد لا يكون هناك أي تقدير يقدم معلومات مفيدة. وفي تلك الظروف المحدودة، قد يكون من الضروري تقديم معلومات لا تعتمد على أي تقدير.

الخصائص النوعية المعزِّزة

٢٣/٢ تعد القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق من الصحة، وتوفر المعلومات في الوقت المناسب، والقابلية للفهم خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات التي تُعد ملائمة والتي تقدم تعبيراً صادقاً عمّا تستهدف التعبير عنه. وقد تساعد الخصائص النوعية المعزِّزة أيضاً في الاختيار بين طريقتين ينبغي استخدامهما لوصف ظاهرة ما، إذا كانت كلتاهما متساويتين في تقديم المعلومات الملائمة والتعبير بصدق عن تلك الظاهرة.

القابلية للمقارنة

٢٤/٢ تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار من بين بدائل، كالقيام على سبيل المثال ببيع استثمار أو الاحتفاظ به، أو الاستثمار في واحدة أو أخرى من المنشآت المعدة للتقرير. وبالتالي، تكون المعلومات عن المنشأة المعدة للتقرير أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى أو لتاريخ آخر.

٢٥/٢ تعد القابلية للمقارنة الخاصية النوعية التي تمكِّن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين البنود. وبخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة ببند واحد. وإنما تتطلب المقارنة وجود بندين اثنين على الأقل.

٢٦/٢ رغم أن الاتساق يرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان. فالاتساق يشير إلى استخدام الطرق نفسها لنفس البنود، إما من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة. وتعد القابلية للمقارنة الهدف؛ أما الاتساق فهو يساعد على تحقيق ذلك الهدف.

٢٧/٢ القابلية للمقارنة لا تعني التطابق التام. ولكن حتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابهة، والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا تُعزَّز قابلية المعلومات المالية للمقارنة عن طريق جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، مثلما لا يعززها جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة.

٢٨/٢ من المرجح تحقيق درجة ما من القابلية للمقارنة عن طريق استيفاء الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين. وبطبيعة الحال، ينبغي أن يكون التعبير الصادق عن ظاهرة اقتصادية ملائمة على درجة ما من القابلية للمقارنة مع التعبير الصادق من جانب منشأة أخرى من المنشآت المعدة للتقرير عن ظاهرة اقتصادية ملائمة مشابهة.

٢٩/٢ رغم أنه يمكن التعبير عن ظاهرة اقتصادية معينة تعبيراً صادقاً بطرق متعددة، إلا أن السماح باستخدام طرق محاسبية بديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية يقلص من مدى قابليتها للمقارنة.

قابلية التحقق من الصحة

٣٠/٢ تساعد قابلية التحقق من الصحة في طمأنة المستخدمين إلى أن المعلومات تعبّر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية التي تستهدف التعبير عنها. وتعني قابلية التحقق من الصحة أنه بإمكان المراقبين المختلفين، الذين يكونون على قدر من المعرفة والاستقلال، التوصل إلى توافق في الآراء، ليس من الضروري أن يكون اتفاقاً كاملاً، على أن وصفاً معيناً يُعد تعبيراً صادقاً. ولا يلزم أن تظهر المعلومات الكمية في صورة تقدير لمبلغ محدد حتى يمكن التحقق من صحتها. بل يمكن أيضاً التحقق من نطاق من المبالغ المحتملة ومن الاحتمالات المتعلقة بها.

٣١/٢ يمكن أن يكون التحقق مباشراً أو غير مباشر. والمقصود بالتحقق المباشر التحقق من مبلغ أو من تعبير آخر من خلال الرصد المباشر، على سبيل المثال، عن طريق عد النقد. والتحقق غير المباشر هو فحص مدخلات نموذج أو معادلة أو أسلوب آخر وإعادة احتساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها. ومثال ذلك التحقق من المبلغ الدفتري للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة احتساب مخزون آخر المدة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً).

٣٢/٢ قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التوضيحات والمعلومات المالية المستشرفة للمستقبل إلا في فترة مستقبلية، هذا إن أمكن التحقق منها أصلاً. ولمساعدة المستخدمين في تحديد ما إذا كانوا يستطيعون استخدام تلك المعلومات، فعادةً ما يكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية وطرق جمع المعلومات والعوامل والظروف الأخرى التي تدعم المعلومات.

توفر المعلومات في الوقت المناسب

٣٣/٢ يعني توفر المعلومات في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون المعلومات قادرة على التأثير على قراراتهم. وبشكل عام، كلما كانت المعلومات قديمة كانت أقل فائدة. إلا أن بعض المعلومات قد تظل متصفة بأنها مُوفرة في الوقت المناسب لفترة طويلة بعد نهاية فترة التقرير، لأن بعض المستخدمين، على سبيل المثال، قد يحتاجون إلى تحديد وتقييم الاتجاهات.

القابلية للفهم

٣٤/٢ يؤدي تصنيف المعلومات وتمييزها وعرضها بوضوح وإيجاز إلى جعلها قابلة للفهم.

٣٥/٢ تعد بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة للفهم. وقد يؤدى استبعاد المعلومات المتعلقة بتلك الظواهر من التقارير المالية إلى جعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أن تلك التقارير ستكون غير كاملة وبالتالي يمكن أن تكون مضللة.

٣٦/٢ يتم إعداد التقارير المالية للمستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية، والذين يقومون بقراءة المعلومات وتحليلها بعناية. بل إن المستخدمين الجادين والذين هم على دراية جيدة قد يحتاجون أحياناً إلى الاستعانة بأحد المستشارين لفهم المعلومات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية المعقدة.

تطبيق الخصائص النوعية المعزّزة

٢/٣٧ ينبغي تعظيم الخصائص النوعية المعززة إلى أقصى حد ممكن. ومع ذلك، لا تستطيع الخصائص النوعية المعززة، سواءً بشكل فردي أو كمجموعة، أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة أو كانت لا تقدم تعبيراً صادقاً عمّا تستهدف التعبير عنه.

٢/٣٨ يعد تطبيق الخصائص النوعية المعززة آلية متكررة لا تتبع ترتيباً محدداً. فأحياناً، قد يلزم تقليص خاصية نوعية معززة لتعظيم خاصية نوعية أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يكون التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجةً لتطبيق معيار جديد بأثر مستقبلي أمراً مفيداً لتحسين الملاءمة أو التعبير الصادق على المدى الأطول. ويمكن للإفصاحات المناسبة أن تعوض، جزئياً، عن عدم القابلية للمقارنة.

قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد

٢/٣٩ تعد التكلفة قيداً عاماً على المعلومات التي يمكن أن يوفرها التقرير المالي. إذ يفرض التقرير عن المعلومات المالية تكاليف، ومن المهم أن يوجد لتلك التكاليف ما يبررها من منافع التقرير عن تلك المعلومات. وتوجد أنواع عديدة من التكاليف والمنافع التي ينبغي أن تُؤخذ في الحسبان.

٢/٤٠ يبذل مُوفرو المعلومات المالية معظم جهودهم في جمع المعلومات المالية ومعالجتها والتحقق منها ونشرها، ولكن في النهاية يتحمل المستخدمون تلك التكاليف في شكل عائدات مخفضة. ويتحمل مستخدمو المعلومات المالية أيضاً تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة. وفي حالة عدم توفير المعلومات اللازمة، فإن المستخدمين يتحملون تكاليف إضافية لتقدير تلك المعلومات أو للحصول عليها من مصدر آخر.

٢/٤١ يساعد التقرير عن المعلومات المالية التي تُعد ملائمة والتي تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه المستخدمين على اتخاذ القرارات بمزيد من الثقة. وينتج عن هذا زيادة الكفاءة التي تعمل بها أسواق رأس المال، وانخفاض تكلفة رأس المال للاقتصاد ككل. ويستفيد أيضاً كل مستثمر أو مقرض أو كل دائن آخر عن طريق اتخاذه للقرارات المدروسة بشكل أكبر. إلا أنه من غير الممكن للتقارير المالية ذات الغرض العام أن توفر جميع المعلومات التي يجدها كل مستخدم ملائمة.

٢/٤٢ عند تطبيق قيد التكلفة، يقيّم المجلس ما إذا كان من المرجح أن تبرر منافع التقرير عن معلومات معينة التكاليف التي يتم تحملها لتوفير تلك المعلومات واستخدامها. ولتطبيق قيد التكلفة عند وضع أحد معايير التقرير المالي المقترحة، يسعى المجلس للحصول على معلومات من مُوفري المعلومات المالية والمستخدمين والمراجعين والأكاديميين وغيرهم عن الطبيعة والحجم المتوقعين لمنافع ذلك المعيار وتكاليفه. وفي معظم الحالات، تستند التقييمات إلى مزيج من المعلومات الكمية والنوعية.

٢/٤٣ بسبب التقدير الشخصي الملازم، ستتباين تقييمات مختلف الأفراد لتكاليف ومنافع التقرير عن بنود معينة من المعلومات المالية. ولذلك، يسعى المجلس إلى النظر في التكاليف والمنافع المتعلقة بالتقرير المالي بشكل عام، وليس فقط المتعلقة بكل منشأة من المنشآت المعدة للتقرير. ولا يعني ذلك أن تقييمات التكاليف والمنافع تبرر دائماً نفس متطلبات التقرير لجميع المنشآت. فقد تكون الاختلافات مناسبة نظراً لاختلاف حجم المنشآت أو لاختلاف الطرق التي تتم بها زيادة رأس المال (من مصادر عامة أو خاصة) أو لاختلاف احتياجات المستخدمين أو لعوامل أخرى.

من فقرة رقم

الفصل الثالث - القوائم المالية والمنشأة المعدة للتقرير

القوائم المالية

١/٣ يتناول الفصلان الأول والثاني المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام وتتناول الفصول من الثالث إلى الثامن المعلومات المقدمة في القوائم المالية ذات الغرض العام، التي تُعد شكلاً خاصاً من أشكال التقارير المالية ذات الغرض العام. وتقدم القوائم المالية[٧] معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير، والمطالبات التي على المنشأة، والتغيرات في تلك الموارد والمطالبات، التي تستوفي التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية (انظر الجدول ١/٤).

هدف القوائم المالية ونطاقها

٢/٣ الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات مالية عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير[٨] بحيث تكون تلك المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييم فرص تحقيق المنشأة المعدة للتقرير لتدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل وفي تقييم رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة (انظر الفقرة ٣/١).

٣/٣ يتم تقديم تلك المعلومات:

(أ) في قائمة المركز المالي، عن طريق إثبات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية؛

(ب) في قائمة (قوائم) الأداء المالي،[٩] عن طريق إثبات الدخل والمصروفات؛

(ج) في القوائم والإيضاحات الأخرى، عن طريق عرض المعلومات التي تتعلق بما يلي والإفصاح عنها:

(١) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المثبتة (انظر الفقرة ١/٥)، بما في ذلك معلومات عن طبيعتها وعن المخاطر الناشئة عن تلك الأصول والالتزامات المثبتة؛

(٢) الأصول والالتزامات التي لم يتم إثباتها (انظر الفقرة ٦/٥)، بما في ذلك معلومات عن طبيعتها وعن المخاطر الناشئة عنها؛

(٣) التدفقات النقدية؛

(٤) المساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية والتوزيعات التي تتم عليهم؛

(٥) الطرق والافتراضات والاجتهادات المستخدمة في تقدير المبالغ المثبتة أو المفصح عنها، والتغيرات في تلك الطرق والافتراضات والاجتهادات.

فترة التقرير

٤/٣ يتم إعداد القوائم المالية لفترة زمنية محددة (فترة التقرير) لتقديم معلومات عمّا يلي:

(أ) الأصول والالتزامات -بما في ذلك الأصول والالتزامات غير المثبتة- وحقوق الملكية الموجودة في نهاية فترة التقرير، أو أثناء فترة التقرير؛

(ب) الدخل والمصروفات لفترة التقرير.

٥/٣ لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد التغيرات والاتجاهات وتقييمها، تقدم أيضاً القوائم المالية معلومات مقارنة لفترة تقرير واحدة سابقة على الأقل.

---

[٧] في جميع أجزاء إطار المفاهيم، يشير مصطلح "القوائم المالية" إلى القوائم المالية ذات الغرض العام.

[٨] يحتوي الجدول ١/٤ على تعريف الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات، التي تُعد عناصر القوائم المالية.

[٩] لا يحدد إطار المفاهيم ما إذا كانت قائمة الأداء المالي تضم قائمة واحدة أو قائمتين.

٦/٣ يتم تضمين معلومات عن المعاملات المستقبلية المحتملة والأحداث المستقبلية الأخرى المحتملة (المعلومات المستشرفة للمستقبل) في القوائم المالية إذا كانت تلك المعلومات:

(أ) تتعلق بأصول أو التزامات المنشأة -بما في ذلك الأصول أو الالتزامات غير المثبتة- أو حقوق الملكية الموجودة في نهاية فترة التقرير، أو أثناء فترة التقرير، أو كانت تتعلق بالدخل أو المصروفات لفترة التقرير؛

(ب) مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

على سبيل المثال، في حالة قياس أصل أو التزام عن طريق تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، فإن المعلومات المتعلقة بتلك التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية قد تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم المقاييس المقرر عنها. ولا تقدم القوائم المالية عادةً أنواعاً أخرى من المعلومات المستشرفة للمستقبل إذ لا تقدم، على سبيل المثال، مواداً تفسيرية عن توقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المعدة للتقرير.

٧/٣ تشتمل القوائم المالية على معلومات عن المعاملات والأحداث الأخرى التي تمت بعد نهاية فترة التقرير إذا كان تقديم تلك المعلومات ضرورياً لتحقيق الهدف من القوائم المالية (انظر الفقرة ٢/٣).

المنظور المستخدم في القوائم المالية

٨/٣ تقدم القوائم المالية معلومات عن المعاملات والأحداث الأخرى من منظور المنشأة المعدة للتقرير ككل، وليس من منظور أية مجموعة معينة من المستثمرين أو المقرضين أو الدائنين الآخرين للمنشأة، الحاليين منهم أو المحتملين.

افتراض الاستمرارية

٩/٣ يتم إعداد القوائم المالية عادةً على افتراض أن المنشأة المعدة للتقرير منشأة مستمرة وسوف تستمر في عملها في المستقبل المنظور. لذا، يُفترض أن المنشأة ليست لديها النية، وليست مضطرة، للدخول في تصفية أو التوقف عن التجارة. وفي حالة وجود مثل هذه النية أو الاضطرار، فقد يلزم إعداد القوائم المالية على أساس مختلف. وفي هذه الحالة، توضح القوائم المالية الأساس المستخدم.

المنشأة المعدة للتقرير

١٠/٣ المنشأة المعدة للتقرير هي المنشأة المطالبة بإعداد، أو التي تختار إعداد، القوائم المالية. ويمكن أن تكون منشأة واحدة أو جزءاً من منشأة أو قد تضم أكثر من منشأة. وليس بالضرورة أن تكون المنشأة المعدة للتقرير منشأة قانونية.

١١/٣ في بعض الأحيان، يكون لإحدى المنشآت (المنشأة الأم) سيطرة على منشأة أخرى (المنشأة التابعة). وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير تضم كلاً من المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، يُشار إلى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير بلفظ "القوائم المالية الموحدة" (انظر الفقرتين ١٥/٣ و١٦/٣). وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي المنشأة الأم وحدها، يُشار إلى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير بلفظ "القوائم المالية غير الموحدة" (انظر الفقرتين ١٧/٣ و١٨/٣).

١٢/٣ إذا كانت المنشأة المعدة للتقرير تضم منشأتين أو أكثر لا تربط فيما بينها جميعاً علاقة المنشأة الأم بالمنشأة التابعة، يُشار إلى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير بلفظ "القوائم المالية المجمعة".

١٣/٣ قد يكون من الصعب تعيين النطاق المناسب للمنشأة المعدة للتقرير إذا كانت المنشأة:

(أ) ليست منشأة قانونية؛

(ب) لا تضم فقط منشآت قانونية مرتبطة ببعضها بعلاقة المنشأة الأم بالمنشأة التابعة.

١٤/٣ في مثل هذه الحالات، يتم تعيين نطاق المنشأة المعدة للتقرير تبعاً للمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير. وهؤلاء المستخدمون يحتاجون إلى معلومات ملائمة تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه. ويتطلب التعبير الصادق:

(أ) ألا يحتوي نطاق المنشأة المعدة للتقرير على مجموعة عشوائية أو غير كاملة من الأنشطة الاقتصادية؛

(ب) أن يؤدي وضع تلك المجموعة من الأنشطة الاقتصادية ضمن نطاق المنشأة المعدة للتقرير إلى معلومات محايدة؛

(ج) أن يتم تقديم وصف لكيفية تعيين نطاق المنشأة المعدة للتقرير ووصف لما تتشكل منه المنشأة المعدة للتقرير.

القوائم المالية الموحدة وغير الموحدة

١٥/٣ تقدم القوائم المالية الموحدة معلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات لكل من المنشأة الأم ومنشآتها التابعة باعتبارها منشأة واحدة معدة للتقرير المالي. وتفيد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للمنشأة الأم، الحاليين منهم والمحتملين، في تقييمهم لفرص تحقيق المنشأة الأم لتدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل. وهذا لأن صافي التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة الأم تشمل التوزيعات على المنشأة الأم من منشآتها التابعة، وتلك التوزيعات تعتمد على صافي التدفقات النقدية الداخلة للمنشآت التابعة.

١٦/٣ لا تهدف القوائم المالية الموحدة إلى تقديم معلومات منفصلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات لأية منشأة بعينها من المنشآت التابعة. بل القوائم المالية الخاصة بكل منشأة تابعة هي التي تهدف إلى تقديم تلك المعلومات.

١٧/٣ تهدف القوائم المالية غير الموحدة إلى تقديم معلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة الأم، وليس منشآتها التابعة. وقد تكون هذه المعلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للمنشأة الأم، الحاليين منهم والمستقبليين، للأسباب الآتية:

(أ) لأن المطالبات التي على المنشأة الأم لا تعطي عادةً أصحاب تلك المطالبات مطالبات على المنشآت التابعة؛

(ب) لأن المبالغ التي يمكن توزيعها بشكل قانوني، في بعض الدول، على أصحاب المطالبات في حقوق ملكية المنشأة الأم تعتمد على الاحتياطيات القابلة للتوزيع في تلك المنشأة.

ومن بين الطرق الأخرى لتقديم المعلومات عن بعض أو كل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات في المنشأة الأم وحدها هو تقديم تلك المعلومات في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة.

١٨/٣ لا تكفي المعلومات المقدمة في القوائم المالية غير الموحدة عادةً لتوفير المعلومات التي يحتاج إليها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون للمنشأة الأم، الحاليون منهم والمحتملون. وبالتالي، فعندما تكون هناك حاجة إلى القوائم المالية الموحدة، فإن القوائم المالية غير الموحدة لا يمكن أن تكون بديلاً عنها. إلا أن المنشأة الأم قد تكون مطالبة بإعداد، أو قد تختار إعداد، قوائم مالية غير موحدة إلى جانب القوائم المالية الموحدة.

من فقرة رقم

الفصل الرابع - عناصر القوائم المالية

مقدمة

١/٤ عناصر القوائم المالية الوارد تعريفها في إطار المفاهيم هي:

(أ) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة المعدة للتقرير؛

(ب) الدخل والمصروفات، التي تتعلق بالأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير.

٢/٤ ترتبط تلك العناصر بالموارد الاقتصادية والمطالبات والتغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي تم تناولها في الفصل الأول والوارد تعريفها في الجدول ١/٤.

الجدول ١/٤ - عناصر القوائم المالية

البند المتناول في الفصل الأول	العنصر	التعريف أو الوصف
المورد الاقتصادي	الأصل	مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة. والمورد الاقتصادي هو حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.
المطالبة	الالتزام	واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.
	حقوق الملكية	الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.
التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات، التي تعكس الأداء المالي	الدخل	الزيادات في الأصول، أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.
	المصروفات	الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.
التغيرات الأخرى في الموارد الاقتصادية والمطالبات	–	المساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية والتوزيعات التي تتم عليهم.
	–	عمليات تبادل الأصول أو الالتزامات التي لا تؤدي إلى زيادة أو انخفاض في حقوق الملكية.

تعريف الأصل

٣/٤ الأصل هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

٤/٤ والمورد الاقتصادي هو حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.

٥/٤ يتناول هذا القسم ثلاثة جوانب لتلك التعريفات:

(أ) الحق (انظر الفقرات ٦/٤ إلى ١٣/٤)؛

(ب) القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية (انظر الفقرات ٤/١٤ إلى ٤/١٨)؛

(ج) السيطرة (انظر الفقرات ٤/١٩ إلى ٤/٢٥).

الحق

٤/٦ تأخذ الحقوق التي يمكن أن تنتج منافع اقتصادية صوراً عديدة، من بينها:

(أ) الحقوق التي يقابلها واجب على طرف آخر (انظر الفقرة ٤/٣٩)، على سبيل المثال:

(١) الحقوق في الحصول على النقد.

(٢) الحقوق في الحصول على السلع أو الخدمات.

(٣) الحقوق في تبادل موارد اقتصادية مع طرف آخر بشروط مواتية. وتشمل تلك الحقوق، على سبيل المثال، العقود الآجلة لشراء مورد اقتصادي بشروط مواتية في الوقت الحالي أو عقود الخيار لشراء مورد اقتصادي.

(٤) الحقوق في الاستفادة من واجب على طرف آخر يلزمه بنقل مورد اقتصادي في حالة وقوع حدث مستقبلي معين غير أكيد (انظر الفقرة ٤/٣٧).

(ب) الحقوق التي لا يقابلها واجب على طرف آخر، على سبيل المثال:

(١) الحقوق على الأشياء المادية، مثل العقارات والآلات والمعدات أو المخزون. ومن أمثلة هذه الحقوق الحق في استخدام شيء مادي أو الحق في الاستفادة من القيمة المتبقية لشيء مستأجر.

(٢) الحقوق في استخدام الملكية الفكرية.

٤/٧ تنشأ العديد من الحقوق بموجب عقود أو أنظمة أو وسائل أخرى مشابهة. فعلى سبيل المثال، قد تحصل المنشأة على حقوق من امتلاك أو استئجار شيء مادي، أو من امتلاك أداة دين أو أداة حقوق ملكية، أو من امتلاك براءة اختراع مسجلة. لكن المنشأة قد تحصل أيضاً على الحقوق بطرق أخرى، منها على سبيل المثال:

(أ) عن طريق اكتساب أو ابتكار معرفة فنية غير متاحة في المجال العام (انظر الفقرة ٤/٢٢)؛ أو

(ب) من خلال واجب على طرف آخر ناشئ لأن ذلك الطرف الآخر ليست لديه القدرة العملية على التصرف بطريقة تتعارض مع ممارساته المعتادة أو سياساته المعلنة أو تصريحاته المحددة (انظر الفقرة ٤/٣١).

٤/٨ بعض السلع أو الخدمات -على سبيل المثال، خدمات الموظفين- يتم استلامها واستهلاكها في الحال. ويكون حق المنشأة في الحصول على المنافع الاقتصادية التي تنتجها مثل تلك السلع أو الخدمات موجوداً لحظياً حتى تستهلك المنشأة السلع أو الخدمات.

٤/٩ ليست كل حقوق المنشأة تُعد أصولاً لتلك المنشأة - فحتى تكون الحقوق أصولاً يجب أن تكون لديها القدرة على إنتاج منافع اقتصادية للمنشأة بخلاف المنافع الاقتصادية المتاحة لجميع الأطراف الأخرى (انظر الفقرات ٤/١٤ إلى ٤/١٨) ويجب أن تكون مسيطراً عليها من جانب المنشأة (انظر الفقرات ٤/١٩ إلى ٤/٢٥). فعلى سبيل المثال، الحقوق المتاحة لجميع الأطراف بدون تكلفة معتبرة -على سبيل المثال، الحقوق في الوصول إلى السلع العامة، مثل حقوق عموم الناس في المرور عبر الأرض أو المعرفة الفنية المتاحة في المجال العام- لا تُعد عادةً أصولاً للمنشآت التي تمتلك تلك الحقوق.

٤/١٠ لا يمكن للمنشأة أن يكون لديها الحق في الحصول على المنافع الاقتصادية من نفسها. وبالتالي:

(أ) أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة وتعيد شراءها وتحتفظ بها -على سبيل المثال، أسهم الخزينة- لا تُعد موارد اقتصادية لتلك المنشأة؛

(ب) إذا كانت هناك منشأة معدة للتقرير تضم أكثر من منشأة قانونية واحدة، فإن أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية التي تصدرها إحدى تلك المنشآت القانونية وتحتفظ بها منشأة أخرى من تلك المنشآت لا تُعد موارد اقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير.

١١/٤ من حيث المبدأ، يُعد كل حق من حقوق المنشأة أصلاً مستقلاً. ولكن لأغراض المحاسبة، تُعالج غالباً الحقوق المرتبطة ببعضها كوحدة حساب واحدة، وبعبارة أخرى كأصل واحد (انظر الفقرات ٤٨/٤ إلى ٥٥/٤). فعلى سبيل المثال، الملكية القانونية لشيء مادي قد تنشأ عنها حقوق عديدة، منها:

(أ) الحق في استخدام هذا الشيء؛

(ب) الحق في بيع الحقوق على هذا الشيء؛

(ج) الحق في رهن الحقوق على هذا الشيء؛

(د) حقوق أخرى خلاف المذكورة في البنود من (أ) إلى (ج).

١٢/٤ في العديد من الحالات، تتم المحاسبة عن مجموعة الحقوق الناشئة عن الملكية القانونية لشيء مادي كأصل واحد. ومن حيث المفهوم، فإن المورد الاقتصادي هو مجموعة الحقوق، وليس الشيء المادي. ومع ذلك، فإن وصف مجموعة الحقوق بأنها الشيء المادي سيقدم في الغالب تعبيراً صادقاً عن تلك الحقوق بأكثر الطرق اختصاراً وقابلية للفهم.

١٣/٤ في بعض الحالات، يكون وجود الحق غير أكيد. فعلى سبيل المثال، قد تتنازع المنشأة وطرف آخر فيما إذا كان للمنشأة الحق في الحصول على مورد اقتصادي من ذلك الطرف الآخر. وإلى حين الفصل في حالة عدم التأكد تلك المحيطة بوجود الحق -على سبيل المثال، بموجب حكم قضائي- يكون من غير الأكيد ما إذا كانت المنشأة تمتلك الحق، وبالتالي، ما إذا كان الأصل موجوداً. (تتناول الفقرة ١٤/٥ إثبات الأصول المشكوك في وجودها).

القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية

١٤/٤ المورد الاقتصادي هو حق لديه القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية. وحتى تكون تلك القدرة متحققة، لا يلزم أن يكون من الأكيد، أو حتى من المرجح، أن الحق ستنتج عنه منافع اقتصادية. لكن من الضروري فقط أن يكون الحق موجوداً بالفعل وأن تنتج عنه في ظرف واحد على الأقل منافع اقتصادية للمنشأة بخلاف تلك المتاحة لجميع الأطراف الأخرى.

١٥/٤ يمكن لأحد الحقوق أن يستوفي تعريف المورد الاقتصادي، ومن ثمّ يمكن أن يكون أصلاً، حتى مع ضعف احتمالية إنتاجه للمنافع الاقتصادية. لكن تلك الاحتمالية الضعيفة يمكن أن تؤثر على القرارات المتعلقة بالمعلومات التي سيتم تقديمها عن الأصل وكيفية تقديم تلك المعلومات، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما إذا كان الأصل سيتم إثباته (انظر الفقرات ١٥/٥ إلى ١٧/٥) والمتعلقة بالطريقة التي سيتم قياسه بها.

١٦/٤ يمكن أن ينتج المورد الاقتصادي منافع اقتصادية للمنشأة عن طريق منحها الحق في، أو تمكينها من، القيام بواحد أو أكثر مما يلي، على سبيل المثال:

(أ) الحصول على تدفقات نقدية تعاقدية أو مورد اقتصادي آخر؛ أو

(ب) تبادل موارد اقتصادية مع طرف آخر بشروط مواتية؛ أو

(ج) إنتاج تدفقات نقدية داخلة أو تجنب تدفقات نقدية خارجة، على سبيل المثال عن طريق:

(١) استخدام المورد الاقتصادي سواءً بمفرده أو مع موارد اقتصادية أخرى لإنتاج سلع أو تقديم خدمات؛ أو

(٢) استخدام المورد الاقتصادي لتعزيز قيمة الموارد الاقتصادية؛ أو

(٣) تأجير المورد الاقتصادي لطرف آخر؛

(د) الحصول على نقد أو موارد اقتصادية أخرى عن طريق بيع المورد الاقتصادي؛ أو

(هـ) التخلص من الالتزامات عن طريق نقل المورد الاقتصادي.

١٧/٤ رغم أن المورد الاقتصادي يستمد قيمته من قدرته الحالية على إنتاج المنافع الاقتصادية في المستقبل، فإن المورد الاقتصادي هو الحق القائم الذي ينطوي على تلك القدرة، وليس المنافع الاقتصادية المستقبلية التي قد تنتج عن الحق. فعلى سبيل المثال، يستمد الخيار

المشترى قيمته من قدرته على إنتاج منافع اقتصادية من خلال ممارسة الخيار في تاريخ مستقبلي. ولكن المورد الاقتصادي هو الحق القائم، أي الحق في ممارسة الخيار في تاريخ مستقبلي، وليس المنافع الاقتصادية المستقبلية التي سيحصل عليها حامل الخيار في حالة ممارسة الخيار.

١٨/٤ يوجد ارتباط وثيق بين تحمل النفقات واقتناء الأصول، لكن ليس بالضرورة أن يتزامنا. ومن ثمّ، فعندما تتحمل المنشأة نفقات، فإن ذلك قد يوفر دليلاً على أن المنشأة قد سعت للحصول على منافع اقتصادية في المستقبل، ولكنه ليس دليلاً قاطعاً على أن المنشأة قد حصلت على أحد الأصول. وبالمثل، فإن غياب النفقات المتعلقة بذلك لا يمنع أي بند من استيفاء تعريف الأصل. فقد تشمل الأصول، على سبيل المثال، الحقوق التي منحتها حكومة ما بدون مقابل للمنشأة أو التي تبرع بها طرف آخر للمنشأة.

السيطرة

١٩/٤ تربط السيطرة المورد الاقتصادي بالمنشأة. ويساعد تقييم ما إذا كانت السيطرة موجودة في تحديد المورد الاقتصادي الذي تقوم المنشأة بالمحاسبة عنه. فعلى سبيل المثال، قد تسيطر المنشأة على حصة تناسبية في عقار دون السيطرة على الحقوق الناشئة عن ملكية العقار بالكامل. وفي مثل هذه الحالات، يتمثل أصل المنشأة في الحصة التي تسيطر عليها في العقار، وليس في الحقوق الناشئة عن ملكية العقار بأكمله، الذي لا تسيطر عليه.

٢٠/٤ تسيطر المنشأة على المورد الاقتصادي إذا كانت لديها القدرة الحالية على توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تتدفق منه. وتشمل السيطرة القدرة الحالية على منع الأطراف الأخرى من توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تتدفق منه. ويترتب على هذا بالضرورة أنه في حالة وجود طرف يسيطر على أحد الموارد الاقتصادية، فلا يمكن عندئذٍ أن يكون هناك طرف آخر يسيطر على ذلك المورد.

٢١/٤ تمتلك المنشأة القدرة الحالية على توجيه استخدام المورد الاقتصادي إذا كان لديها الحق في توظيف ذلك المورد الاقتصادي في أنشطتها، أو السماح لطرف آخر بتوظيفه في أنشطته.

٢٢/٤ تنشأ عادةً السيطرة على المورد الاقتصادي من القدرة على إنفاذ الحقوق القانونية. وقد تنشأ السيطرة أيضاً إذا كانت لدى المنشأة طرق أخرى تضمن أن تكون لها، دون أي طرف آخر، القدرة الحالية على توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع التي قد تتدفق منه. فعلى سبيل المثال، قد تسيطر المنشأة على الحق في استخدام معرفة فنية غير متاحة في المجال العام إذا كان للمنشأة حق الاطلاع على المعرفة الفنية والقدرة الحالية على الحفاظ على سريتها، حتى وإن كانت تلك المعرفة الفنية غير محمية ببراءة اختراع مسجلة.

٢٣/٤ حتى تكون المنشأة مسيطرة على المورد الاقتصادي، فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية من ذلك المورد يجب أن تتدفق للمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، بدلاً من تدفقها لطرف آخر. وهذا الجانب من السيطرة لا يعني أن المنشأة تستطيع أن تضمن إنتاج المورد للمنافع الاقتصادية في جميع الظروف. لكنه يعني أنه إذا أنتج المورد منافع اقتصادية، فإن المنشأة ستكون هي الطرف الذي سيحصل على هذه المنافع سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر.

٢٤/٤ إن تعرض المنشأة لخطر التقلبات الكبيرة في قيمة المنافع الاقتصادية الناتجة عن المورد الاقتصادي قد يشير إلى سيطرة المنشأة على المورد. لكن هذا ليس سوى عامل واحد من بين العوامل التي يلزم مراعاتها عند التقييم الشامل لحقيقة وجود السيطرة.

٢٥/٤ في بعض الأحيان، قد يقوم طرف (الموكل) بتكليف طرف آخر (الوكيل) للتصرف بالنيابة عن الموكل وبما يحقق مصلحته. فعلى سبيل المثال، قد يقوم موكل بتعيين أحد الوكلاء ليقوم بالترتيبات اللازمة لبيع سلع يسيطر عليها الموكل. وفي حالة ائتمان الوكيل على أحد الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها الموكل، فإن ذلك المورد الاقتصادي لا يُعد أصلاً من أصول الوكيل. وإضافة إلى ذلك، فإذا كان على الوكيل واجب يلزمه بنقل أحد الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها الموكل إلى طرف آخر، فإن ذلك الواجب لا يُعد التزاماً من التزامات الوكيل، لأن المورد الاقتصادي الذي سيتم نقله هو مورد اقتصادي مملوك للموكل، وليس الوكيل.

تعريف الالتزام

٢٦/٤ الالتزام هو واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.

٢٧/٤ حتى يتحقق وجود الالتزام، يجب استيفاء ثلاثة ضوابط:

(أ) أن يكون هناك واجب على المنشأة (انظر الفقرات ٢٨/٤ إلى ٣٥/٤)؛

(ب) أن يتمثل الواجب في ضرورة نقل أحد الموارد الاقتصادية (انظر الفقرات ٣٦/٤ إلى ٤١/٤)؛

(ج) أن يكون هذا الواجب واجباً قائماً ناتجاً عن أحداث سابقة (انظر الفقرات ٤٢/٤ إلى ٤٧/٤).

الواجب

٢٨/٤ الضابط الأول من ضوابط وجود الالتزام هو أن يكون هناك واجب على المنشأة.

٢٩/٤ الواجب هو تكليف أو مسؤولية ليست للمنشأة أية قدرة عملية على تجنبها. ودائماً ما يكون الواجب تجاه طرف آخر. وهذا الطرف الآخر قد يكون شخصاً أو منشأة أخرى أو مجموعة من الأشخاص أو المنشآت الأخرى، أو قد يكون المجتمع ككل. وليس من الضروري معرفة هوية الطرف الذي تدين المنشأة له بهذا الواجب.

٣٠/٤ إذا كان هناك واجب على طرف ما بنقل أحد موارده الاقتصادية، فإن هذا يستتبع وجود طرف آخر لديه الحق في الحصول على ذلك المورد الاقتصادي. لكن وجود متطلب على طرف ما بإثبات التزام وقياسه بمبلغ معين لا يعني أن الطرف الآخر يجب عليه إثبات أصل أو قياسه بنفس المبلغ. فعلى سبيل المثال، قد تحتوي معايير معينة على ضوابط إثبات أو متطلبات قياس مختلفة للالتزام الذي على أحد الأطراف والأصل المقابل له المستحق للطرف الآخر إذا كانت تلك الضوابط أو المتطلبات المختلفة ناتجة عن قرارات تهدف إلى اختيار المعلومات الأكثر ملاءمة التي تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه.

٣١/٤ تنشأ العديد من الواجبات بموجب عقود أو أنظمة أو وسائل أخرى مشابهة، وتكون الواجبات قابلة للإنفاذ قانوناً بواسطة الطرف الملتَزَم تجاهه بتلك الواجبات. وبالرغم من ذلك، يمكن أن تنشأ الواجبات أيضاً عن الممارسات المعتادة الخاصة بالمنشأة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة إذا لم تكن لدى المنشأة القدرة العملية على التصرف بطريقة تتعارض مع تلك الممارسات أو السياسات أو التصريحات. ويُشار أحياناً إلى الواجب الناشئ في مثل هذه الحالات بلفظ "الواجب الضمني".

٣٢/٤ في بعض المواقف، تكون المسؤولية التي على المنشأة بنقل أحد مواردها الاقتصادية مشروطة بإجراء مستقبلي معين قد تتخذه المنشأة نفسها. وقد تشتمل تلك الإجراءات على تشغيل عمل تجاري معين أو العمل في سوق معين في تاريخ مستقبلي محدد، أو ممارسة خيارات معينة منصوص عليها في أحد العقود. وفي مثل هذه الحالات، يكون هناك واجب على المنشأة إذا لم تكن لديها القدرة العملية على تجنب اتخاذ ذلك الإجراء.

٣٣/٤ استنتاج أنه من المناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة على أساس مبدأ الاستمرارية يعني أيضاً التوصل إلى استنتاج أن المنشأة ليست لديها القدرة العملية على تجنب أي من عمليات النقل التي لا يمكن تجنبها إلا عن طريق تصفية المنشأة أو التوقف عن التجارة.

٣٤/٤ قد تعتمد العوامل المستخدمة لتقييم ما إذا كانت لدى المنشأة القدرة العملية على تجنب نقل أحد مواردها الاقتصادية على طبيعة التكليف الذي على المنشأة أو المسؤولية التي عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون لدى المنشأة القدرة العملية على تجنب إحدى عمليات النقل في بعض الحالات إذا كان أي إجراء يمكن أن تتخذه المنشأة لتجنب ذلك النقل ستترتب عليه تداعيات اقتصادية أكثر ضرراً من عملية النقل نفسها. لكن لا النية بنقل أحد الأصول ولا ارتفاع احتمالية إجراء النقل يُعد سبباً كافياً لاستنتاج أن المنشأة ليست لديها القدرة العملية على تجنب النقل.

٣٥/٤ في بعض الحالات، يكون وجود الواجب غير أكيد. فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك طرف آخر يسعى للحصول على تعويض عن مخالفات مزعومة ارتكبتها المنشأة، فقد يكون من غير الأكيد ما إذا كانت المخالفة قد وقعت، أو ما إذا كانت المنشأة قد ارتكبتها، أو الكيفية التي يُطبق بها القانون. وإلى حين الفصل في حالة عدم التأكد تلك المحيطة بوجود الواجب -على سبيل المثال، بموجب حكم قضائي- يكون من غير الأكيد ما إذا كان على المنشأة واجب تجاه الطرف الذي يسعى للحصول على التعويض، وبالتالي، ما إذا كان الالتزام موجوداً. (تتناول الفقرة ١٤/٥ إثبات الالتزامات المشكوك في وجودها).

نقل الموارد الاقتصادية

٣٦/٤ الضابط الثاني من ضوابط وجود الالتزام هو أن يقضي الواجب بنقل أحد الموارد الاقتصادية.

٣٧/٤ وللوفاء بهذا الضابط، يجب أن يكون للواجب القدرة على مطالبة المنشأة بنقل أحد مواردها الاقتصادية لطرف آخر. وحتى تكون تلك القدرة متحققة، لا يلزم أن يكون من الأكيد، أو حتى من المرجح، أن المنشأة ستكون مطالبة بنقل المورد الاقتصادي، بل قد يكون النقل مطلوباً فقط، على سبيل المثال، في حالة وقوع حدث مستقبلي محدد غير أكيد. لكن الشرط الوحيد الضروري هو أن يكون الواجب موجوداً بالفعل وأن يتطلب من المنشأة في ظرف واحد على الأقل نقل أحد مواردها الاقتصادية.

٣٨/٤ يمكن لأحد الواجبات أن يستوفي تعريف الالتزام حتى مع ضعف احتمالية نقل المورد الاقتصادي. لكن تلك الاحتمالية الضعيفة يمكن أن تؤثر على القرارات المتعلقة بالمعلومات التي سيتم تقديمها عن الالتزام وكيفية تقديم تلك المعلومات، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما إذا كان الالتزام سيتم إثباته (انظر الفقرات ١٥/٥ إلى ١٧/٥) والمتعلقة بالطريقة التي سيتم قياسه بها.

٣٩/٤ تشمل الواجبات بنقل المورد الاقتصادي، على سبيل المثال:

(أ) الواجبات بدفع نقدية.

(ب) الواجبات بتسليم سلع أو تقديم خدمات.

(ج) الواجبات بتبادل موارد اقتصادية مع طرف آخر بشروط غير مواتية. وتشمل تلك الواجبات، على سبيل المثال، العقود الآجلة لبيع مورد اقتصادي بشروط غير مواتية في الوقت الحالي أو عقود الخيار التي تمنح طرفاً آخراً الحق في شراء مورد اقتصادي من المنشأة.

(د) الواجبات بنقل مورد اقتصادي في حالة وقوع حدث مستقبلي محدد غير أكيد.

(هـ) الواجبات بإصدار أداة مالية إذا كانت تلك الأداة المالية ستلزم المنشأة بنقل أحد مواردها الاقتصادية.

٤٠/٤ بدلاً من استيفاء الواجب بنقل أحد الموارد الاقتصادية للطرف المستحق للحصول على ذلك المورد، تقرر المنشآت أحياناً القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

(أ) تسوية الواجب عن طريق التفاوض على إبراء الذمة من الواجب؛ أو

(ب) نقل الواجب إلى طرف ثالث؛ أو

(ج) استبدال ذلك الواجب الذي يلزم بنقل أحد الموارد الاقتصادية بواجب آخر عن طريق الدخول في معاملة جديدة.

٤١/٤ في الحالات الموضحة في الفقرة ٤٠/٤، يكون الواجب بنقل المورد الاقتصادي مترتباً على المنشأة حتى تسوية ذلك الواجب أو نقله أو استبداله.

واجب قائم نتيجة لأحداث سابقة

٤٢/٤ الضابط الثالث من ضوابط وجود الالتزام هو أن يكون الواجب واجباً قائماً موجوداً نتيجة لأحداث سابقة.

٤٣/٤ يكون هناك واجب قائم موجود نتيجةً لأحداث سابقة فقط في الحالة الآتية:

(أ) إذا كانت المنشأة قد حصلت بالفعل على منافع اقتصادية أو إذا كانت قد اتخذت إجراءً؛

(ب) ونتيجة لذلك، ستكون المنشأة، أو ربما تكون، مضطرة للقيام بنقل أحد مواردها الاقتصادية التي ما كانت لتضطر إلى نقلها لولا حصولها على تلك المنافع أو اتخاذها لذلك الإجراء.

٤٤/٤ قد تشمل المنافع الاقتصادية التي تم الحصول عليها، على سبيل المثال، سلعاً أو خدمات. وقد يشمل الإجراء المتخذ، على سبيل المثال، تشغيل عمل تجاري معين أو العمل في سوق معين. وفي حالة الحصول على منافع اقتصادية، أو اتخاذ إجراء ما، على مدار فترة من الوقت، فإن الواجب القائم المترتب على ذلك قد يتراكم على مدار ذلك الوقت.

٤٥/٤ في حالة إصدار نظام جديد، فلا ينشأ واجب قائم إلا عند اضطرار المنشأة، أو احتمالية اضطرارها، إلى نقل أحد مواردها الاقتصادية التي ما كانت لتضطر إلى نقلها لولا حصولها على المنافع الاقتصادية أو اتخاذها للإجراءات التي ينطبق عليها النظام. فحقيقة إصدار نظام جديد لا تكفي في حد ذاتها لترتيب واجب قائم على المنشأة. وبالمثل، فإن الممارسات المعتادة للمنشأة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة التي من النوع المذكور في الفقرة ٣١/٤ لا ينشأ عنها واجب قائم إلا عند اضطرار المنشأة، أو احتمالية اضطرارها، إلى نقل أحد مواردها الاقتصادية التي ما كانت لتضطر إلى نقلها لولا حصولها على المنافع الاقتصادية أو اتخاذها للإجراءات التي تنطبق عليها تلك الممارسات أو السياسات أو التصريحات.

٤٦/٤ يمكن أن يكون هناك واجب قائم موجود حتى وإن كان نقل المورد الاقتصادي غير ممكن التنفيذ حتى حلول وقت ما في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك التزام تعاقدي بدفع نقدية حتى وإن كان العقد لا يتطلب دفع أي أموال حتى حلول تاريخ مستقبلي. وبالمثل، قد يكون الواجب التعاقدي الذي يلزم المنشأة بتنفيذ عمل ما في تاريخ مستقبلي موجوداً في الوقت الحالي حتى وإن كان الطرف المقابل لا يستطيع مطالبة المنشأة بتنفيذ العمل حتى حلول ذلك التاريخ المستقبلي.

٤٧/٤ لا يكون هناك واجب قائم مترتب على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية إذا لم تكن المنشأة قد استوفت بعد الضوابط الموضحة في الفقرة ٤٣/٤، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن قد حصلت بعد على المنافع الاقتصادية، أو لم تكن قد اتخذت بعد الإجراءات، التي ستتطلب من المنشأة، أو التي قد تتطلب منها، نقل أحد مواردها الاقتصادية التي ما كانت لتضطر إلى نقلها لولا ذلك. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد دخلت في عقد يقضي بأن تدفع المنشأة راتباً لموظف في مقابل حصولها على خدمات ذلك الموظف، فإن المنشأة لا يكون عليها واجب قائم يلزمها بدفع الراتب حتى حصولها على خدمات الموظف. وقبل ذلك الحين، يكون العقد قيد التنفيذ - أي يكون للمنشأة حق وعليها واجب بمبادلة الراتب المستقبلي بخدمات الموظف المستقبلية (انظر الفقرات ٥٦/٤ إلى ٥٨/٤).

الأصول والالتزامات

وحدة الحساب

٤٨/٤ وحدة الحساب هي الحق أو مجموعة الحقوق، أو الواجب أو مجموعة الواجبات، أو مجموعة الحقوق والواجبات، التي تُطبق عليها ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس.

٤٩/٤ يتم اختيار وحدة حساب لكل أصل أو التزام عند النظر في كيفية تطبيق ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس على ذلك الأصل أو الالتزام وعلى ما يتعلق به من دخل أو مصروفات. وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب اختيار وحدة حساب للإثبات ووحدة حساب مختلفة للقياس. فعلى سبيل المثال، قد يتم إثبات العقود في بعض الأحيان بشكل منفرد لكن يتم قياسها كجزء من محفظة عقود. ولأغراض العرض والإفصاح، قد يلزم تجميع الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، أو قد يلزم فصلها إلى مكوناتها.

٥٠/٤ في حالة قيام المنشأة بنقل جزء من أصل أو جزء من التزام، قد تختلف وحدة الحساب في ذلك الوقت، ولذلك يصبح المكون المنقول والمكون المحتفظ به وحدتي حساب منفصلتين (انظر الفقرات ٢٦/٥ إلى ٣٣/٥).

٥١/٤ يتم اختيار وحدة الحساب لتوفير معلومات مفيدة، ويعني هذا:

(أ) أن المعلومات المقدمة عن الأصول أو الالتزامات وما يتعلق بها من دخل ومصروفات يجب أن تكون ملائمة. فقد تؤدي معالجة مجموعة من الحقوق والواجبات على أنها وحدة حساب واحدة إلى توفير معلومات أكثر ملاءمة مما يوفره معالجة كل حق أو واجب على أنه وحدة حساب منفصلة وذلك إذا كانت تلك الحقوق والواجبات، على سبيل المثال:

(١) لا يمكن، أو من غير المرجح، أن تكون موضوع معاملات منفصلة؛ أو

(٢) لا يمكن، أو من غير المرجح، أن تنتهي بأنماط مختلفة؛ أو

(٣) تتسم بخصائص ومخاطر اقتصادية متشابهة وبالتالي من المرجح أن تكون لها انعكاسات متشابهة على فرص تحقيق تدفقات نقدية صافية داخلة للمنشأة أو خارجة منها في المستقبل؛ أو

(٤) يتم استخدامها معاً في الأنشطة التجارية التي تمارسها المنشأة لإنتاج التدفقات النقدية ويتم قياسها بالرجوع إلى تقديرات تدفقاتها النقدية المستقبلية المترابطة.

(ب) أن المعلومات المقدمة عن الأصول أو الالتزامات وما يتعلق بها من دخل ومصروفات يجب أن تعبر بصدق عن جوهر المعاملة أو الحدث الآخر التي نشأت عنها هذه الأصول أو الالتزامات. ولذلك، فقد يكون من الضروري معالجة الحقوق أو الواجبات الناشئة عن مصادر مختلفة كوحدة حساب واحدة، أو فصل الحقوق أو الواجبات الناشئة عن مصدر واحد (انظر الفقرة ٦٢/٤). وبالمثل، لتقديم تعبير صادق عن الحقوق والواجبات غير المرتبطة ببعضها، قد يكون من الضروري إثبات هذه الحقوق والواجبات وقياسها بشكل منفصل.

٥٢/٤ مثلما تفرض التكلفة قيوداً على القرارات الأخرى المتعلقة بالتقرير المالي، فإنها تفرض قيوداً أيضاً على اختيار وحدة الحساب. ومن ثمّ، فعند اختيار وحدة الحساب، من المهم النظر فيما إذا كانت منافع المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق اختيار وحدة الحساب تلك من المرجح أن تبرر تكاليف توفير تلك المعلومات واستخدامها. وبصفة عامة، تزداد التكاليف المرتبطة بإثبات وقياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات كلما صغر حجم وحدة الحساب. ومن ثمّ، لا يتم الفصل عموماً بين الحقوق أو الواجبات الناشئة عن نفس المصدر إلا إذا كانت المعلومات الناتجة عن ذلك أكثر فائدة وكانت المنافع تفوق التكاليف.

٥٣/٤ تنشأ كل من الحقوق والواجبات أحياناً عن نفس المصدر. فعلى سبيل المثال، تقر بعض العقود حقوقاً وواجبات لكل طرف من الطرفين. وإذا كانت تلك الحقوق والواجبات مرتبطة ببعضها ولا يمكن الفصل بينها، فإنها تشكّل أصلاً أو التزاماً واحداً لا يمكن فصله ومن ثمّ تشكّل وحدة حساب واحدة. ويكون هذا هو الحال على سبيل المثال مع العقود قيد التنفيذ (انظر الفقرة ٥٧/٤). وفي المقابل، إذا كانت الحقوق قابلة للفصل عن الواجبات، فقد يكون من المناسب في بعض الأحيان وضع الحقوق في مجموعة منفصلة عن الواجبات، مما يؤدي إلى تحديد واحد أو أكثر من الأصول والالتزامات المنفصلة. وفي حالات أخرى، قد يكون من المناسب وضع الحقوق والواجبات القابلة للفصل في وحدة حساب واحدة تعالجها كأصل واحد أو التزام واحد.

٥٤/٤ تختلف معالجة مجموعة من الحقوق والواجبات كوحدة حساب واحدة عن مقاصة الأصول والالتزامات (انظر الفقرة ١٠/٧).

٥٥/٤ تشمل وحدات الحساب المحتملة ما يلي:

(أ) حق مفرد أو واجب مفرد؛

(ب) جميع الحقوق، أو جميع الواجبات، أو جميع الحقوق وجميع الواجبات، الناشئة عن مصدر واحد كعقد على سبيل المثال؛

(ج) مجموعة فرعية من تلك الحقوق و/أو الواجبات - على سبيل المثال، مجموعة فرعية من الحقوق على بند من بنود العقارات والآلات والمعدات التي يختلف عمرها الإنتاجي أو نمط استهلاكها عن تلك الخاصة بالحقوق الأخرى على ذلك البند؛

(د) مجموعة من الحقوق و/أو الواجبات الناشئة عن محفظة من البنود المتشابهة؛

(هـ) مجموعة من الحقوق و/أو الواجبات الناشئة عن محفظة من البنود غير المتشابهة - على سبيل المثال، محفظة من الأصول والالتزامات التي من المقرر استبعادها في معاملة واحدة؛

(و) التعرض للمخاطر داخل إحدى محافظ البنود - ففي حالة وجود محفظة بنود تخضع لخطر مشترك، فقد تركز بعض جوانب المحاسبة عن تلك المحفظة على التعرض الكلي لذلك الخطر داخل المحفظة.

العقود قيد التنفيذ

٥٦/٤ العقد قيد التنفيذ هو عقد، أو جزء من عقد، غير منفذ بالتساوي - أي إن الطرفين لم ينفذ كلاهما أياً من الواجبات التي عليهما، أو كلا الطرفين قد نفّذا بشكل جزئي الواجبات التي عليهما بقدرٍ متساوٍ.

٥٧/٤ يقوم العقد قيد التنفيذ بإنشاء حق وواجب مجتمعين لمبادلة الموارد الاقتصادية. ويكون الحق والواجب مترابطين ولا يمكن الفصل بينهما. ومن ثمّ، يشكّل الحق والواجب المجتمعان أصلاً أو التزاماً واحداً. ويكون للمنشأة أصل إذا كانت شروط التبادل مواتية في الوقت الحالي؛ ويكون عليها التزام إذا كانت شروط التبادل غير مواتية في الوقت الحالي. ويعتمد تضمين الأصل أو الالتزام في القوائم المالية على كل من

ضوابط الإثبات (انظر الفصل الخامس) وأساس القياس (انظر الفصل السادس) المختارين للأصل أو الالتزام، بما في ذلك عند الاقتضاء، أي اختبار للتحقق مما إذا كان العقد غير مجدٍ.

٥٨/٤ بقدر وفاء كل طرف بواجباته بموجب العقد، لا يُعد العقد قيد التنفيذ. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي التي تقوم بالتنفيذ أولاً بموجب العقد، فإن ذلك التنفيذ هو الحدث الذي يغير حق المنشأة المعدة للتقرير والواجب الذي عليها بمبادلة الموارد الاقتصادية إلى حق بالحصول على مورد اقتصادي. ويُعد ذلك الحق أصلاً من بين الأصول. وإذا كان الطرف الآخر هو الذي يقوم بالتنفيذ أولاً، فإن ذلك التنفيذ هو الحدث الذي يغير حق المنشأة المعدة للتقرير والواجب الذي عليها بمبادلة الموارد الاقتصادية إلى واجب بنقل مورد اقتصادي. ويُعد ذلك الواجب التزاماً.

جوهر الحقوق التعاقدية والواجبات التعاقدية

٥٩/٤ يترتب على شروط العقد إنشاء حقوق للمنشأة التي تكون طرفاً في ذلك العقد، وفرض واجبات عليها. وللتعبير بصدق عن تلك الحقوق والواجبات، تقوم القوائم المالية بالتقرير عن جوهر تلك الحقوق والواجبات (انظر الفقرة ١٢/٢). وفي بعض الحالات، يكون جوهر الحقوق والواجبات واضحاً من الشكل القانوني للعقد. وفي حالات أخرى، يتطلب الأمر إجراء تحليل لشروط العقد أو شروط مجموعة أو سلسلة من العقود لتحديد جوهر الحقوق والواجبات.

٦٠/٤ تتم مراعاة جميع الشروط الواردة في العقد -سواءً كانت صريحة أو ضمنية- ما لم يكن لها أي جوهر. ويمكن أن تشمل الشروط الضمنية، على سبيل المثال، الواجبات المفروضة بموجب نظام، مثل واجبات الضمان النظامية المفروضة على المنشآت التي تدخل في عقود لبيع سلع إلى العملاء.

٦١/٤ الشروط التي لا يكون لها أي جوهر يتم التغاضي عنها. ولا يكون للشرط أي جوهر إذا لم يكن له تأثير يمكن تمييزه على الجوانب الاقتصادية للعقد. ويمكن أن تشمل الشروط التي ليس لها أي جوهر، على سبيل المثال:

(أ) الشروط التي لا تلزم أياً من الطرفين؛ أو

(ب) الحقوق، بما فيها الخيارات، التي لن تكون لحاملها القدرة العملية على ممارستها في أي ظروف.

٦٢/٤ قد تحقق مجموعة أو سلسلة من العقود، أو قد تهدف إلى تحقيق، تأثير تجاري عام. وللتقرير عن جوهر مثل هذه العقود، قد يكون من الضروري معالجة الحقوق والواجبات الناشئة عن تلك المجموعة أو السلسلة من العقود كوحدة حساب واحدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الحقوق أو الواجبات في أحد العقود تلغي فقط جميع الحقوق أو الواجبات الواردة في عقد آخر تم إبرامه في نفس الوقت مع نفس الطرف المقابل، يكون التأثير المشترك عندئذٍ أن كلا العقدين لا يرتبان أي حقوق أو واجبات. وفي المقابل، إذا كان أحد العقود ينشئ مجموعتين أو أكثر من الحقوق أو الواجبات التي كان من الممكن إنشاؤها من خلال عقدين مستقلين أو أكثر، فقد تحتاج المنشأة إلى المحاسبة عن كل مجموعة كما لو كانت ناشئة عن عقود مستقلة من أجل التعبير بصدق عن الحقوق والواجبات (انظر الفقرات ٤٨/٤ إلى ٥٥/٤).

تعريف حقوق الملكية

٦٣/٤ حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

٦٤/٤ والمطالبات في حقوق الملكية هي المطالبات التي على الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. وبعبارة أخرى، هي المطالبات التي على المنشأة والتي لا تستوفي تعريف الالتزام. وقد تنشأ مثل هذه المطالبات بموجب عقود أو أنظمة أو وسائل أخرى مشابهة، وقد تشمل ما يلي، طالما لم تكن مستوفية لتعريف الالتزام:

(أ) الأسهم بمختلف أنواعها، الصادرة عن المنشأة؛

(ب) بعض الواجبات التي على المنشأة التي تلزمها بإصدار مطالبة أخرى في حقوق الملكية.

٦٥/٤ قد تمنح الفئات المختلفة من المطالبات في حقوق الملكية، مثل الأسهم العادية والأسهم الممتازة، حاملها حقوقاً مختلفة، على سبيل المثال، الحقوق في الحصول على بعض أو كل ما يلي من المنشأة:

(أ) توزيعات الأرباح، إذا قررت المنشأة دفع توزيعات الأرباح إلى الحاملين المستحقين؛ أو

(ب) المتحصلات من الوفاء بالمطالبات التي في حقوق الملكية، سواءً بشكل كامل عند التصفية، أو بشكل جزئي في الأوقات الأخرى؛ أو

(ج) المطالبات الأخرى في حقوق الملكية.

٦٦/٤ تؤثر المتطلبات النظامية أو التنظيمية أو غيرها في بعض الأحيان على مكونات معينة في حقوق الملكية، مثل رأس المال المساهم به أو الأرباح المبقاة. فعلى سبيل المثال، تسمح بعض هذه المتطلبات للمنشأة بإجراء توزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية فقط إذا كانت لدى المنشأة الاحتياطيات الكافية التي تحددها تلك المتطلبات بأنها قابلة للتوزيع.

٦٧/٤ يقوم بتنفيذ الأنشطة التجارية غالباً منشآت مثل مؤسسات الأفراد أو شركات التضامن أو صناديق الائتمان أو مختلف أنواع المنشآت التجارية الحكومية. وتختلف غالباً الأُطُر النظامية والتنظيمية لمثل هذه المنشآت عن الأُطُر التي تنطبق على المنشآت التي لها شخصية اعتبارية. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك بعض القيود، هذا إن وجدت أصلاً، على التوزيعات التي تتم على أصحاب المطالبات في حقوق ملكية تلك المنشآت. لكن تعريف حقوق الملكية الوارد في الفقرة ٦٣/٤ من إطار المفاهيم ينطبق على جميع المنشآت المعدة للتقرير.

تعريفا الدخل والمصروفات

٦٨/٤ الدخل هو الزيادات في الأصول، أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.

٦٩/٤ المصروفات هي الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.

٧٠/٤ ويترتب على هذين التعريفين للدخل والمصروفات أن المساهمات المقدمة من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية لا تُعد دخلاً، وكذلك التوزيعات التي تتم عليهم لا تُعد مصروفات.

٧١/٤ الدخل والمصروفات هما عنصرا القوائم المالية اللذان يتعلقان بالأداء المالي للمنشأة. ويحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى معلومات عن كل من المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي. ومن ثمَّ، وبالرغم من أن الدخل والمصروفات مُعرَّفان من حيث التغيرات في الأصول والالتزامات، فإن المعلومات عن الدخل والمصروفات لا تقل أهمية عن المعلومات عن الأصول والالتزامات.

٧٢/٤ تُوَلِّد المعاملات والأحداث الأخرى المختلفة دخلاً ومصروفات بخصائص مختلفة. ويمكن أن يؤدي تقديم معلومات منفصلة عن كل من أنواع الدخل والمصروفات ذات الخصائص المختلفة إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم الأداء المالي للمنشأة (انظر الفقرات ١٤/٧ إلى ١٩/٧).

من فقرة رقم

الفصل الخامس - الإثبات وإلغاء الإثبات

آلية الإثبات

١/٥ الإثبات هو آلية التعرف على كل بند مستوفٍ لتعريف أحد عناصر القوائم المالية -الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات- لغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي. ويستلزم الإثبات وصف البند في واحدة من تلك القوائم - سواءً وصفه بمفرده أو مع بنود أخرى- بكلمات وبمبلغ نقدي، وتضمين ذلك المبلغ برقم إجمالي واحد أو أكثر في تلك القائمة. ويُشار إلى المبلغ الذي يتم إثبات الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية به في قائمة المركز المالي بلفظ "المبلغ الدفتري".

٢/٥ تصف قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة في صورة ملخصات مهيكلة مصممة لجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة والفهم. ومن بين السمات المهمة لتلك الملخصات المهيكلة أن المبالغ المثبتة في كل قائمة تكون مُضمَّنة في المجاميع، وعند الاقتضاء، في المجاميع الفرعية التي تربط بين البنود المثبتة في القائمة.

٣/٥ يربط الإثبات بين العناصر وقائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي على النحو الآتي (انظر الشكل ١/٥):

(أ) في قائمة المركز المالي في بداية ونهاية فترة التقرير، مجموع الأصول ناقص مجموع الالتزامات يساوي مجموع حقوق الملكية؛

(ب) التغيرات المثبتة في حقوق الملكية أثناء فترة التقرير تضم:

(١) الدخل ناقص المصروفات المثبتة في قائمة (قوائم) الأداء المالي؛ زائد

(٢) المساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية، ناقص التوزيعات التي تتم عليهم.

٤/٥ يتم الربط بين القوائم لأن إثبات أحد البنود (أو التغير في قيمته الدفترية) يتطلب إثبات أو إلغاء إثبات بند آخر أو أكثر (أو التغيرات في المبلغ الدفتري لبند آخر أو أكثر). فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم إثبات الدخل في نفس الوقت مع:

(١) الإثبات الأولي لأصل، أو مع حدوث زيادة في المبلغ الدفتري لأصل؛ أو

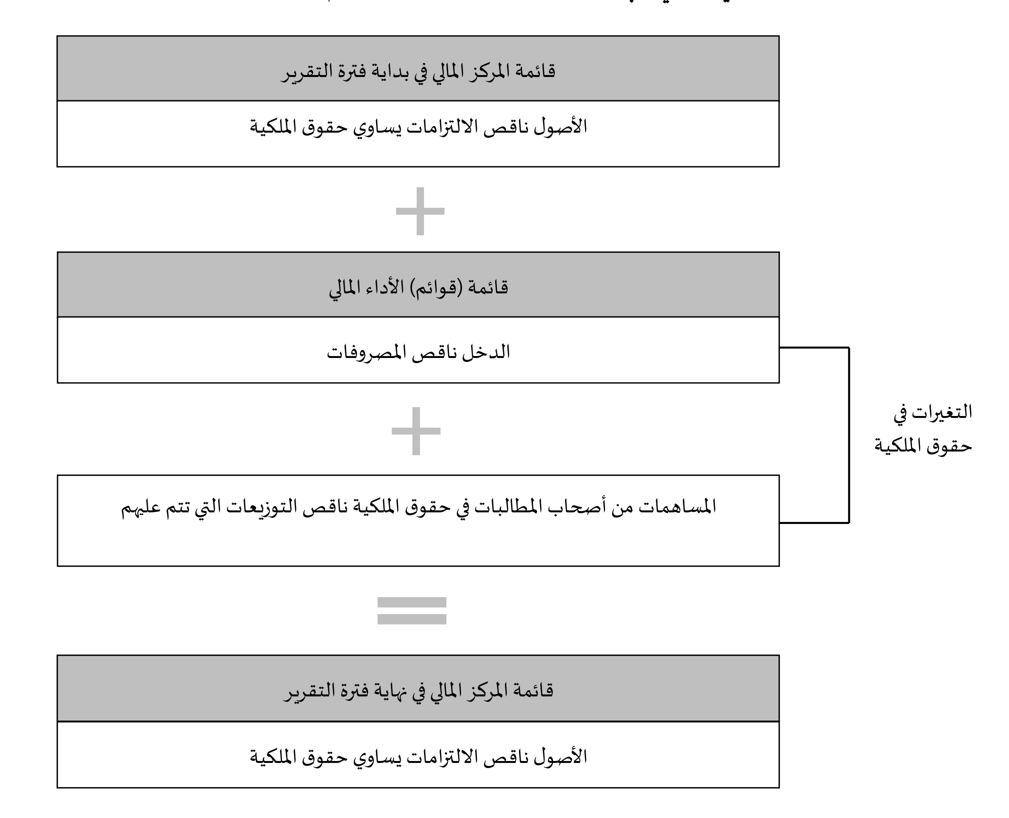
(٢) إلغاء إثبات التزام، أو مع حدوث نقصان في المبلغ الدفتري لالتزام.

(ب) يتم إثبات المصروفات في نفس الوقت مع:

(١) الإثبات الأولي لالتزام، أو مع حدوث زيادة في المبلغ الدفتري لالتزام؛ أو

(٢) إلغاء إثبات أصل، أو مع حدوث نقصان في المبلغ الدفتري لأصل.

الشكل ٥/١: الطريقة التي يربط بها الإثبات بين عناصر القوائم المالية



٥/٥ قد يؤدي الإثبات الأولي للأصول أو الالتزامات الناشئة عن المعاملات أو الأحداث الأخرى إلى إثبات متزامن لكل من الدخل والمصروفات ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يؤدي بيع السلع مقابل النقد إلى إثبات كل من دخل (من إثبات أصل - ألا وهو النقد) ومصروفات (من إلغاء إثبات أصل آخر - ألا وهو السلع المباعة). ويُشار أحياناً إلى الإثبات المتزامن للدخل وما يتعلق به من مصروفات باسم مقابلة التكاليف بالدخل. ويؤدي تطبيق المفاهيم الواردة في إطار المفاهيم إلى هذه المقابلة عندما تكون ناشئة عن إثبات تغيرات في الأصول والالتزامات. غير أن مقابلة التكاليف بالدخل ليست هدفاً لإطار المفاهيم. ولا يسمح إطار المفاهيم بأن تُثبت في قائمة المركز المالي بنودٌ لا تستوفي تعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية.

ضوابط الإثبات

٦/٥ لا يُثبت في قائمة المركز المالي إلا البنود المستوفية لتعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية. وبالمثل، لا يُثبت في قائمة (قوائم) الأداء المالي إلا البنود المستوفية لتعريف الدخل أو المصروفات. ومع ذلك، فليست كل البنود المستوفية لتعريف أحد تلك العناصر يتم إثباتها.

٧/٥ يؤدي عدم إثبات أحد البنود المستوفية لتعريف عنصر من العناصر إلى جعل قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي أقل اكتمالاً وقد ينجم عن ذلك استبعاد معلومات مفيدة من القوائم المالية. ومن جهة أخرى، وفي بعض الظروف، لا يقدم إثبات بعض البنود المستوفية لتعريف أحد العناصر معلومات مفيدة. ولذلك، لا يتم إثبات أي أصل أو التزام إلا إذا كان إثبات ذلك الأصل أو الالتزام، وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه، يقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة، وبعبارة أخرى، إلا إذا كان ذلك يزودهم بما يلي:

(أ) معلومات ملائمة عن الأصل أو الالتزام وعن أي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه (انظر الفقرات ١٢/٥ إلى ١٧/٥)؛

(ب) عرض صادق للأصل أو الالتزام ولأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه (انظر الفقرات ١٨/٥ إلى ٢٥/٥).

٨/٥ مثلما تفرض التكلفة قيوداً على القرارات الأخرى المتعلقة بالتقرير المالي، فإنها تفرض قيوداً أيضاً على القرارات المتعلقة بالإثبات. فهناك تكلفة لإثبات كل أصل أو التزام. ويتحمل معدو القوائم المالية تكاليف في التوصل إلى مقياس ملائم لكل أصل أو التزام. ويتحملون أيضاً تكاليف في تحليل وتفسير المعلومات المقدمة. ويتم إثبات الأصل أو الالتزام إذا كانت منافع المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق الإثبات من المرجح أن تبرر تكاليف توفير تلك المعلومات واستخدامها. وفي بعض الحالات، قد تفوق التكاليف الناجمة عن الإثبات المنافع المترتبة عليه.

٩/٥ من غير الممكن أن يُحدَّد بدقة متى يقدم إثبات الأصل أو الالتزام معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، بتكلفة لا تفوق منافع الإثبات. ويعتمد تحديد ما هو مفيد للمستخدمين على البند والحقائق والظروف. وبالتالي، يلزم الاجتهاد عند تحديد ما إذا كان من الضروري إثبات أحد البنود، ومن ثمّ قد يكون من الضروري أن تتباين متطلبات الإثبات داخل المعايير وفيما بينها.

١٠/٥ من المهم عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإثبات النظر في المعلومات التي كان سيتم تقديمها فيما لو لم يتم إثبات أحد الأصول أو الالتزامات. فعلى سبيل المثال، إذا لم يتم إثبات أي أصل عند تكبد إحدى النفقات، فعندئذٍ يتم إثبات مصروف. وبمرور الوقت، قد يقدم إثبات المصروف، في بعض الحالات، معلومات مفيدة، على سبيل المثال، معلومات تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تحديد الاتجاهات.

١١/٥ حتى في حالة عدم إثبات أحد البنود المستوفية لتعريف الأصل أو الالتزام، قد تحتاج المنشأة إلى تقديم معلومات عن ذلك البند في الإيضاحات. ومن المهم النظر في كيفية جعل مثل هذه المعلومات واضحة بما فيه الكفاية للتعويض عن عدم وجود البند في الملخص المُهيكل الذي تقدمه قائمة المركز المالي، وعند الاقتضاء، قائمة (قوائم) الأداء المالي.

الملاءمة

١٢/٥ تُعد المعلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. لكن إثبات أصل أو التزام معين، وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه، قد لا يقدم دائماً معلومات ملائمة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم يكن من الأكيد ما إذا كان الأصل أو الالتزام موجوداً (انظر الفقرة ١٤/٥)؛ أو

(ب) إذا كان الأصل أو الالتزام موجوداً، لكن احتمالية تدفق منافع اقتصادية داخلة أو خارجة ضعيفة (انظر الفقرات ١٥/٥ إلى ١٧/٥).

١٣/٥ لا يؤدي وجود أحد العاملين الموضحين في الفقرة ١٢/٥، أو وجودهما معاً، بشكل تلقائي إلى استنتاج أن المعلومات المقدمة عن طريق الإثبات تفتقر إلى الملاءمة. وعلاوة على ذلك، قد تؤثر أيضاً على ذلك الاستنتاج عوامل أخرى خلاف تلك الموضحة في الفقرة ١٢/٥. وقد تكون هناك مجموعة من العوامل، وليس أي عامل بمفرده، هي التي تحدد ما إذا كان الإثبات يقدم معلومات ملائمة.

عدم التأكد المحيط بالوجود

١٤/٥ تتناول الفقرتان ١٣/٤ و٣٥/٤ الحالات التي لا يكون من الأكيد فيها وجود الأصل أو الالتزام. وفي بعض الحالات، قد يعني عدم التأكد، الذي قد يكون مقترناً بضعف احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة ونطاق واسع على نحو استثنائي من النواتج المحتملة، أن إثبات الأصل أو الالتزام، المقاس بالضرورة بمبلغ واحد، لن يقدم معلومات ملائمة. وسواءً تم إثبات الأصل أو الالتزام أم لا، قد يلزم تقديم معلومات توضيحية في القوائم المالية عن أوجه عدم التأكد المرتبطة بالأصل أو الالتزام.

ضعف احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة

١٥/٥ يمكن للأصل أو الالتزام أن يكون موجوداً حتى مع ضعف احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة (انظر الفقرات ١٥/٤ إلى ٣٨/٤).

١٦/٥ في حالة ضعف احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة، قد تكون المعلومات الأكثر ملاءمة عن الأصل أو الالتزام هي المعلومات المتعلقة بحجم التدفقات الداخلة أو الخارجة المحتملة وتوقيتها المحتمل والعوامل المؤثرة على احتمالية حدوثها. وتُعد الإيضاحات المكان المعتاد لذكر مثل هذه المعلومات.

١٧/٥ حتى في حالة ضعف احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة، قد يقدم إثبات الأصل أو الالتزام معلومات ملائمة تتجاوز المعلومات الموضحة في الفقرة ١٦/٥. وقد يعتمد تحديد ذلك على مجموعة متنوعة من العوامل. فعلى سبيل المثال:

(أ) في حالة اقتناء أصل أو تكبد التزام في معاملة تبادلية بشروط السوق، فإن التكلفة تعكس بشكل عام احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة. وبالتالي، قد تُعد تلك التكلفة معلومات ملائمة، وهي عادةً يمكن التعرف عليها بسهولة. وفضلاً عن ذلك، فمن شأن عدم إثبات الأصل أو الالتزام أن يؤدي إلى إثبات مصروفات أو دخل في وقت التبادل، وقد لا يكون هذا عرضاً صادقاً للمعاملة (انظر الفقرة ٢٥/٥(أ)).

(ب) في حالة نشأة أصل أو التزام عن حدث لا يُعد معاملة تبادلية، فإن إثبات الأصل أو الالتزام يؤدي عادةً إلى إثبات دخل أو مصروفات. وإذا لم تكن هناك سوى احتمالية ضعيفة لتدفق المنافع الاقتصادية الداخلة أو الخارجة من الأصل أو الالتزام، فإن مستخدمي القوائم المالية قد لا ينظرون إلى إثبات الأصل والدخل، أو الالتزام والمصروفات، على أنه يقدم معلومات ملائمة.

التعبير الصادق

١٨/٥ يُعد إثبات أصل أو التزام معين مناسباً إذا كان الإثبات لا يقتصر فقط على تقديم معلومات ملائمة، ولكنه يقدم أيضاً تعبيراً صادقاً عن ذلك الأصل أو الالتزام وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه. وقد تتأثر إمكانية تقديم التعبير الصادق بمستوى عدم التأكد المحيط بقياس الأصل أو الالتزام، أو بغيره من العوامل.

عدم التأكد المحيط بالقياس

١٩/٥ يجب قياس الأصل أو الالتزام حتى يتم إثباته. وفي العديد من الحالات، يجب تقدير مثل هذه المقاييس مما يجعل قياسها عرضة لحالة من عدم التأكد. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٩/٢، يُعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض هذا من فائدة المعلومات إذا كانت التقديرات موصوفة ومشروحة بشكل واضح ودقيق. وحتى ارتفاع مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس لا يمنع بالضرورة مثل هذا التقدير من تقديم المعلومات المفيدة.

٢٠/٥ في بعض الحالات، قد يكون مستوى عدم التأكد المحيط بتقدير مقياس لأحد الأصول أو الالتزامات مرتفعاً كثيراً لدرجة قد تثير شكوكاً حول ما إذا كان التقدير سيقدم تعبيراً صادقاً بدرجة كافية عن ذلك الأصل أو الالتزام ولأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه. ويمكن أن يكون مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس مرتفعاً كثيراً، على سبيل المثال، إذا كانت الطريقة الوحيدة لتقدير مقياس الأصل أو الالتزام هي عن طريق استخدام أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية واقتران ذلك بظرف أو أكثر من الظروف الآتية:

(أ) إذا كان مدى النواتج المحتملة واسعاً بدرجة كبيرة وكان من الصعب للغاية تقدير احتمالية كل ناتج.

(ب) إذا كان المقياس حساساً للغاية للتغيرات الطفيفة في التقديرات الخاصة باحتمالية النواتج المختلفة -على سبيل المثال، إذا كانت احتمالية حدوث تدفقات نقدية داخلة أو خارجة في المستقبل ضعيفة للغاية، لكن حجم تلك التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة سيكون كبيراً للغاية في حال حدوثها.

(ج) إذا كان قياس الأصل أو الالتزام يتطلب إجراء عمليات تخصيص صعبة للغاية أو غير موضوعية بدرجة كبيرة للتدفقات النقدية التي لا تتعلق فقط بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

٢١/٥ في بعض الحالات الموضحة في الفقرة ٢٠/٥، قد تكون المعلومة الأكثر فائدة هي المقياس الذي يعتمد على التقدير الذي تحيط به درجة مرتفعة من عدم التأكد، وإرفاق ذلك بوصف للتقدير وتوضيح لأوجه عدم التأكد التي تؤثر عليه. ويكون هذا هو المرجح خصوصاً إذا كان

ذلك المقياس هو المقياس الأكثر ملاءمة للأصل أو الالتزام. وفي حالات أخرى، إذا كانت تلك المعلومات لن تقدم تعبيراً صادقاً بدرجة كافية للأصل والالتزام وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه، فقد تتمثل المعلومات الأكثر فائدة في مقياس مختلف (مصحوباً بأي توصيفات أو توضيحات ضرورية) أقل ملاءمة بقليل لكنه يخضع لدرجة أقل من مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس.

٢٢/٥ في ظروف محدودة، قد تكون جميع المقاييس الملائمة (أو التي يمكن الحصول عليها) المتاحة لأصل أو التزام خاضعة لعدم تأكد القياس بدرجة مرتفعة جداً بحيث لا يقدم أي من المقاييس معلومات مفيدة عن الأصل أو الالتزام (وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه)، حتى ولو كان المقياس مصحوباً بوصف للتقديرات التي تم إجراؤها في سبيل التوصل إلى المقياس وتوضيح لأوجه عدم التأكد المؤثرة في تلك التقديرات. وفي تلك الظروف المحدودة، لا يتم إثبات الأصل أو الالتزام.

٢٣/٥ سواءً تم إثبات الأصل أو الالتزام أو لا، قد يلزم أن يتضمن التعبير الصادق عن الأصل أو الالتزام معلومات توضيحية عن أوجه عدم التأكد المرتبطة بوجود الأصل أو الالتزام أو عملية قياسه، أو المرتبطة بناتج عملية القياس - أي مبلغ أو توقيت أي تدفق داخل أو خارج من المنافع الاقتصادية التي ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام (انظر الفقرات ٦٠/٦ إلى ٦٢/٦).

عوامل أخرى

٢٤/٥ إن التعبير الصادق عن أي من الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات المثبتة لا يقتصر فقط على إثبات ذلك البند، وإنما يتطلب أيضاً قياس البند وعرض المعلومات المتعلقة به والإفصاح عنها (انظر الفصلين السادس والسابع).

٢٥/٥ وبالتالي، فعند تقييم ما إذا كان إثبات الأصل أو الالتزام يمكن أن يقدم تعبيراً صادقاً عن الأصل أو الالتزام، فمن الضروري ألا يقتصر النظر على مجرد وصف الأصل أو الالتزام وعمليه قياسه في قائمة المركز المالي، وإنما يجب أن يشمل أيضاً:

(أ) وصف الدخل والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية الناتجة عنه. فعلى سبيل المثال، في حالة اقتناء منشأة لأصل في عملية تبادلية نظير عوض، فإن عدم إثبات الأصل يؤدي إلى إثبات مصروفات ويقلل من ربح المنشأة وحقوق ملكيتها. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، إذا لم تستهلك المنشأة الأصل في الحال، فإن تلك النتيجة قد توفر تعبيراً مضللاً يفيد بتدهور المركز المالي للمنشأة.

(ب) ما إذا كانت الأصول والالتزامات ذات الصلة مثبتة. فإذا لم تكن مثبتة، فقد يترتب على الإثبات عدم اتساق (عدم مقابلة محاسبية). وقد لا يوفر ذلك تعبيراً قابلاً للفهم أو صادقاً عن التأثير العام للمعاملة أو الحدث الآخر الناشئ عنه الأصل أو الالتزام، حتى في حالة تقديم معلومات توضيحية في الإيضاحات.

(ج) العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصل أو الالتزام، والدخل والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية الناتجة عنه. ويشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية لمستخدم القوائم المالية حتى يفهم الظاهرة الاقتصادية الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية. ومن ثمّ، يمكن أن يساعد عرض تلك المعلومات والإفصاح عنها في جعل المبلغ المثبت جزءاً من التعبير الصادق عن الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات.

إلغاء الإثبات

٢٦/٥ إلغاء الإثبات هو الحذف الكامل أو الجزئي لأصل أو التزام مثبت، من قائمة المركز المالي للمنشأة. ويتم إلغاء الإثبات عادةً عندما لا يصبح ذلك البند مستوفياً لتعريف الأصل أو الالتزام:

(أ) بالنسبة للأصول، يتم إلغاء الإثبات عادةً عندما تفقد المنشأة السيطرة على كامل الأصل المثبت أو جزء منه؛

(ب) بالنسبة للالتزامات، يتم إلغاء الإثبات عادةً عندما لا يَعُد على المنشأة واجب قائم باستيفاء كامل الالتزام المثبت أو جزء منه.

٢٧/٥ تهدف المتطلبات المحاسبية الخاصة بإلغاء الإثبات إلى التعبير الصادق عن كل من:

(أ) أي أصول والتزامات محتفظ بها بعد المعاملة أو الحدث الآخر الذي أدى إلى إلغاء الإثبات (بما في ذلك أي أصل أو التزام مُقتنى أو متكبد أو ناشئ كجزء من المعاملة أو الحدث الآخر)؛

(ب) التغير في أصول المنشأة والتزاماتها نتيجة لتلك المعاملة أو الحدث الآخر.

٢٨/٥ يتم تحقيق الأهداف الموضحة في الفقرة ٢٧/٥ عادةً عن طريق:

(أ) إلغاء إثبات أي أصول أو التزامات انتهى أجلها أو تم استهلاكها أو تحصيلها أو الوفاء بها أو نقلها وإثبات ما ينتج عن ذلك من دخل أو مصروفات. وفي سائر هذا الفصل، يشير مصطلح "المكوِّن المنقول" إلى جميع تلك الأصول والالتزامات؛

(ب) الاستمرار في إثبات الأصول أو الالتزامات المحتفظ بها، إن وجدت، ويُشار إليها بلفظ "المكوّن المحتفظ به". ويصبح ذلك المكون المحتفظ به وحدة حساب منفصلة عن المكون المنقول. وبناءً عليه، لا يتم إثبات أي دخل أو مصروفات على المكون المحتفظ به نتيجة لإلغاء إثبات المكون المنقول، إلا إذا أدى إلغاء الإثبات إلى تغير في متطلبات القياس المنطبقة على المكون المحتفظ به؛

(ج) تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية، إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق أحد الهدفين الموضحين في الفقرة ٢٧/٥، أو تحقيق كل منهما:

(١) عرض أي مكون محتفظ به بشكل منفصل في قائمة المركز المالي؛ أو

(٢) العرض المنفصل في قائمة (قوائم) الأداء المالي لأي دخل أو مصروفات مثبتة نتيجة لإلغاء إثبات المكون المنقول؛ أو

(٣) تقديم معلومات توضيحية.

٢٩/٥ في بعض الحالات، قد يبدو أن المنشأة تقوم بنقل أصل أو التزام، لكن ذلك الأصل أو الالتزام ربما يظل رغم ذلك أصلاً أو التزاماً خاصاً بالمنشأة. فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كان من الواضح أن المنشأة قد قامت بنقل أصل من الأصول لكنها لا تزال تتعرض لمخاطر التقلبات الإيجابية أو السلبية الكبيرة في مبلغ المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عن الأصل، فإن ذلك يشير في بعض الأحيان إلى احتمال استمرار المنشأة في السيطرة على ذلك الأصل (انظر الفقرة ٢٤/٤)؛ أو

(ب) إذا قامت المنشأة بنقل أحد أصولها إلى طرف آخر وكان ذلك الطرف الآخر يحتفظ بالأصل بصفته وكيلاً للمنشأة، فإن الطرف الناقل يظل مسيطراً على الأصل (انظر الفقرة ٢٥/٤).

٣٠/٥ في الحالات الموضحة في الفقرة ٢٩/٥، لا يُعد إلغاء إثبات ذلك الأصل أو الالتزام مناسباً لأنه لن يحقق أياً من الهدفين الموضحين في الفقرة ٢٧/٥.

٣١/٥ عندما لا تعُدْ المنشأة هي المالكة لمكون تم نقله، فإن إلغاء إثبات المكون المنقول يعبر بصدق عن تلك الحقيقة. ومع ذلك، ففي بعض تلك الحالات قد لا يعبر إلغاء الإثبات بصدق عن مدى التغير الذي أحدثته معاملة ما أو حدث آخر في أصول المنشأة أو التزاماتها، حتى عندما يكون إلغاء الإثبات مدعوماً بواحد أو أكثر من الإجراءات الموضحة في الفقرة ٢٨/٥(ج). وفي تلك الحالات، قد يعني إلغاء إثبات المكون المنقول أن المركز المالي للمنشأة قد تغير بشكل أكبر كثيراً مما هو عليه. وقد يحدث هذا، على سبيل المثال:

(أ) إذا قامت المنشأة بنقل الأصل وفي نفس الوقت دخلت في معاملة أخرى تؤدي إلى حق قائم أو واجب قائم يقضي بإعادة اقتناء الأصل. وهذه الحقوق القائمة أو الواجبات القائمة قد تنشأ على سبيل المثال عن عقد آجل أو خيار بيع آجل مكتوب أو خيار شراء آجل مشترى.

(ب) إذا ظلت المنشأة تتعرض لمخاطر التقلبات الإيجابية أو السلبية الكبيرة في مبلغ المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عن المكون المنقول الذي لم تعد المنشأة تسيطر عليه.

٣٢/٥ إذا لم يكن إلغاء الإثبات كافياً لتحقيق كلا الهدفين الموضحين في الفقرة ٢٧/٥، حتى عندما يكون ذلك مدعوماً بواحد أو أكثر من الإجراءات الموضحة في الفقرة ٢٨/٥(ج)، فقد يمكن تحقيق هذين الهدفين في بعض الأحيان عن طريق الاستمرار في إثبات المكون المنقول. ويترتب على ذلك النتائج الآتية:

(أ) عدم إثبات أي دخل أو مصروفات سواءً على المكون المحتفظ به أو المكون المنقول نتيجة للمعاملة أو الحدث الآخر؛

(ب) معالجة المتحصلات المستلمة (أو المدفوعة) نتيجة نقل الأصل (أو الالتزام) كقرض تم الحصول عليه (أو تم إعطاؤه)؛

(ج) ضرورة العرض المنفصل للمكون المنقول في قائمة المركز المالي، أو تقديم معلومات توضيحية، لوصف حقيقة أن المنشأة لم تعد تمتلك أي حقوق أو واجبات ناشئة عن المكون المنقول. وبالمثل، قد تستدعي الضرورة تقديم معلومات عن الدخل أو المصروفات الناشئة عن المكون المنقول بعد إتمام نقله.

٣٣/٥ من بين الحالات التي تنشأ فيها تساؤلات حول إلغاء الإثبات ما يكون عندما يتم تعديل العقد بطريقة تلغي أو تحد من الحقوق أو الواجبات القائمة. ومن الضروري عند تحديد كيفية المحاسبة عن تعديلات العقد تحديد وحدة الحساب التي تزود مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الأكثر فائدة عن الأصول والالتزامات المحتفظ بها بعد التعديل، وعن الكيفية التي غير بها التعديل أصول المنشأة والتزاماتها:

(أ) إذا كان تعديل العقد يلغي فقط حقوقاً أو واجبات قائمة، يتم مراعاة النقاش الوارد في الفقرات ٢٦/٥ إلى ٣٢/٥ عند تحديد ما إذا كان سيتم إلغاء إثبات تلك الحقوق أو الواجبات؛

(ب) إذا كان تعديل العقد يضيف فقط حقوقاً أو واجبات جديدة، فمن الضروري تحديد ما إذا كان سيتم معالجة الحقوق أو الواجبات المضافة كأصل أو التزام منفصل، أو كجزء من نفس وحدة الحساب الخاصة بالحقوق والواجبات القائمة (انظر الفقرات ٤٨/٤ إلى ٥٥/٤)؛

(ج) إذا كان تعديل العقد يلغي حقوقاً أو واجبات قائمة وأيضاً يضيف حقوقاً أو واجبات جديدة، فمن الضروري مراعاة كل من التأثير المنفصل والمشترك لتلك التعديلات. وفي بعض تلك الحالات، يكون العقد قد تم تعديله لدرجة أن التعديل يستبدل، من حيث المضمون، الأصل أو الالتزام القديم بأصل أو التزام جديد. وفي الحالات التي يكون فيها التعديل بهذا الاتساع، قد تحتاج المنشأة إلى إلغاء إثبات الأصل أو الالتزام الأصلي، وإثبات الأصل أو الالتزام الجديد.

من فقرة رقم

الفصل السادس - القياس

مقدمة

١/٦ يتم التحديد الكمي للعناصر المثبتة في القوائم المالية بقيمة نقدية. ويتطلب هذا اختيار أساس للقياس. وأساس القياس هو سمة محددة -على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو قيمة الوفاء- للبند الذي يتم قياسه. ويترتب على تطبيق أساس القياس على أصل أو التزام التوصل إلى مقياس لذلك الأصل أو الالتزام والدخل والمصروفات المتعلقة به.

٢/٦ من المرجح أن تؤدي مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة إلى اختيار أسس قياس مختلفة لمختلف الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات.

٣/٦ قد يحتاج كل معيار إلى توضيح كيفية تطبيق أساس القياس المختار في ذلك المعيار. ويمكن أن يشمل ذلك التوضيح ما يلي:

(أ) تحديد الأساليب التي قد يتم استخدامها أو التي يلزم استخدامها لتقدير مقياس بتطبيق أساس قياس معين؛ أو

(ب) تحديد نهج قياس مبسط من المرجح أن يقدم معلومات مشابهة لتلك التي يقدمها أي أساس قياس مفضل؛ أو

(ج) توضيح كيفية تعديل أساس القياس، على سبيل المثال، عن طريق استبعاد تأثير احتمالية أن المنشأة قد تخفق في الوفاء بأحد الالتزامات من قيمة الوفاء بذلك الالتزام (خطر الائتمان الذاتي).

أسس القياس

التكلفة التاريخية

٤/٦ تقدم مقاييس التكلفة التاريخية معلومات نقدية عن الأصول والالتزامات وما يتعلق بها من دخل ومصروفات، باستخدام المعلومات المستمدة، على الأقل جزئياً، من سعر المعاملة أو الحدث الآخر الناشئة عنه. وعلى خلاف القيمة الجارية، لا تعكس التكلفة التاريخية التغيرات في القيم، إلا بقدر تعلق تلك التغيرات بالهبوط في قيمة أصل أو الزيادة في عبء الالتزام (انظر الفقرتين ٧/٦(ج) و٨/٦(ب)).

٥/٦ التكلفة التاريخية لأصل عند اقتناء الأصل أو عند إنشائه هي قيمة التكاليف المتكبدة في سبيل اقتناء الأصل أو في سبيل إنشائه، ويشمل ذلك العوض المدفوع لاقتناء الأصل أو إنشائه إضافة إلى تكاليف المعاملة. والتكلفة التاريخية لالتزام عند تكبد الالتزام أو تحمله هي قيمة العوض المستلم لتكبد أو تحمل الالتزام ناقص تكاليف المعاملة.

٦/٦ عند اقتناء أصل أو إنشائه، أو عند تكبد التزام أو تحمله، نتيجة حدث لا يُعد معاملة تتم بشروط السوق (انظر الفقرة ٨٠/٦)، فقد لا يكون من الممكن تحديد التكلفة، أو قد لا توفر التكلفة معلومات ملائمة عن الأصل أو الالتزام. وفي بعض هذه الحالات، تُستخدم القيمة الجارية للأصل أو الالتزام على أنها تكلفة مفترضة عند الإثبات الأولي وتُستخدم تلك التكلفة التاريخية عندئذ كنقطة انطلاق للقياس بالتكلفة التاريخية بعد ذلك.

٧/٦ يتم تحديث التكلفة التاريخية للأصل بمرور الوقت لتوضيح ما يلي، إن أمكن:

(أ) استهلاك جزء من المورد الاقتصادي الذي يشكل الأصل، أو استهلاكه كله (الإهلاك أو الاستنفاد)؛

(ب) المدفوعات المستلمة التي تقوم باستنزاف جزء من الأصل أو تقوم باستنزافه كله؛

(ج) تأثير الأحداث التي تجعل جزءاً من التكلفة التاريخية للأصل، أو تجعلها كلها، غير قابلة للاسترداد (الهبوط في القيمة)؛

(د) استحقاق الفائدة لإظهار أثر أي مكوّن تمويلي للأصل.

٨/٦ يتم تحديث التكلفة التاريخية للالتزام على مدار الوقت لتوضيح ما يلي، حسب الاقتضاء:

(أ) الوفاء بجزء من الالتزام أو الوفاء به كله، على سبيل المثال، عن طريق أداء المدفوعات التي تقوم باستنزاف جزء من الالتزام أو تقوم باستنزافه كله أو عن طريق الوفاء بواجب يقضي بتسليم سلع؛

(ب) تأثير الأحداث التي تزيد من قيمة الواجب الذي يقضي بنقل الموارد الاقتصادية اللازمة للوفاء بالالتزام بقدر زيادة عبء الالتزام. ويُعد الالتزام ذا عبء زائد إذا لم تعد التكلفة التاريخية كافية لوصف الواجب الذي يقضي بالوفاء بالالتزام؛

(ج) استحقاق الفائدة لإظهار أثر أي مكوِّن تمويلي للالتزام.

٩/٦ من بين الطرق المتبعة لتطبيق أساس قياس التكلفة التاريخية على الأصول المالية والالتزامات المالية هو قياسها بالتكلفة المستنفدة. وتعكس التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي التدفقات النقدية المستقبلية، مخصومة بمعدل يتم تحديده عند الإثبات الأولي. وبالنسبة للأدوات ذات المعدلات المتغيرة، يتم تحديث معدل الخصم لإظهار أثر تغيرات المعدل المتغير. ويتم تحديث التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي بمرور الوقت لتوضيح التغيرات اللاحقة، مثل استحقاق الفائدة والهبوط في قيمة الأصل المالي والمقبوضات أو المدفوعات.

القيمة الجارية

١٠/٦ تقدم مقاييس القيمة الجارية معلومات نقدية عن الأصول والالتزامات وما يتعلق بها من دخل ومصروفات، وذلك باستخدام معلومات محدثة لإظهار أثر الظروف القائمة في تاريخ القياس. وبسبب التحديث، تعكس القيم الجارية للأصول والالتزامات التغيرات الحاصلة، منذ تاريخ القياس السابق، في تقديرات التدفقات النقدية والعوامل الأخرى الظاهر أثرها في تلك القيم الجارية (انظر الفقرات ١٤/٦ و١٥/٦ و٢٠/٦). وعلى خلاف التكلفة التاريخية، لا تكون القيمة الجارية لأصل أو التزام مستمدة، حتى ولو جزئياً، من سعر المعاملة أو الحدث الآخر الناشئ عنه الأصل أو الالتزام.

١١/٦ تشمل أسس قياس القيمة الجارية ما يلي:

(أ) القيمة العادلة (انظر الفقرات ١٢/٦ إلى ١٦/٦)؛

(ب) قيمة الاستخدام للأصول وقيمة الوفاء للالتزامات (انظر الفقرات ١٧/٦ إلى ٢٠/٦)؛

(ج) التكلفة الحالية (انظر الفقرتين ٢١/٦ و٢٢/٦).

القيمة العادلة

١٢/٦ القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

١٣/٦ تعكس القيمة العادلة وجهة نظر المشاركين في السوق، أي المشاركين في سوق تكون للمنشأة القدرة على الوصول إليه. ويتم قياس الأصل أو الالتزام باستخدام نفس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام إذا كان هؤلاء المشاركون في السوق يتصرفون بما يحقق مصالحهم الاقتصادية.

١٤/٦ في بعض الحالات، يمكن تحديد القيمة العادلة بشكل مباشر عن طريق رصد الأسعار في سوق نشطة. وفي حالات أخرى، يتم تحديدها بشكل غير مباشر باستخدام أساليب القياس، مثل أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية (انظر الفقرات ٩١/٦ إلى ٩٥/٦)، التي تعكس جميع العوامل الآتية:

(أ) تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) التغيرات المحتملة في المبلغ أو التوقيت المقدر للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه، بسبب عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود.

(د) السعر اللازم لتحمل حالة عدم التأكد الملازمة للتدفقات النقدية (علاوة تحمل المخاطر أو خصم التخفف من المخاطر). ويعتمد سعر تحمل تلك الحالة من عدم التأكد على مدى عدم التأكد. ويعكس ذلك السعر أيضاً حقيقة أن ما يدفعه

المستثمرون عادةً للحصول على الأصل (وما يطلبه المستثمرون عادةً لتحمل الالتزام) الذي لم تتأكد تدفقاته النقدية سيكون أقل مما يدفعونه للأصل (وسيكون أكبر مما يطلبونه لتحمل الالتزام) الذي تكون تدفقاته النقدية أكيدة.

(هـ) عوامل أخرى، مثل السيولة، إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون تلك العوامل في الحسبان في ظل الظروف القائمة.

١٥/٦ تشمل العوامل المذكورة في الفقرتين ١٤/٦(ب) و١٤/٦(د) احتمالية أن الطرف المقابل قد يخفق في الوفاء بالتزاماته تجاه المنشأة (خطر الائتمان)، أو أن المنشأة قد تخفق في الوفاء بالتزامها (خطر الائتمان الذاتي).

١٦/٦ نظراً لأن القيمة العادلة ليست مستمدة، حتى ولو جزئياً، من سعر المعاملة أو الحدث الآخر الذي نشأ عنه الأصل أو الالتزام، فإن القيمة العادلة لا تزيد بسبب تكاليف المعاملة المتكبدة عند اقتناء الأصل ولا تقل بسبب تكاليف المعاملة المتكبدة عند تكبد الالتزام أو تحمله. وإضافة لذلك، لا تعكس القيمة العادلة تكاليف المعاملة التي سيتم تحملها عند الاستبعاد النهائي للأصل أو عند نقل الالتزام أو تسويته.

قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء

١٧/٦ قيمة الاستخدام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، أو المنافع الاقتصادية الأخرى، التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من استخدام أصل ومن الاستبعاد النهائي له. وقيمة الوفاء هي القيمة الحالية للنقد، أو الموارد الاقتصادية الأخرى التي تتوقع المنشأة أن تُلزَم بنقلها عند وفائها بأحد الالتزامات. وتلك المبالغ النقدية أو الموارد الاقتصادية الأخرى لا تشمل فقط المبالغ التي سيتم نقلها إلى الطرف المقابل في الالتزام، لكنها تشمل أيضاً المبالغ التي تتوقع المنشأة أن تُلزَم بنقلها إلى أطراف أخرى لتمكينها من الوفاء بالالتزام.

١٨/٦ نظراً لأن قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء تعتمدان على التدفقات النقدية المستقبلية، فهما لا تشملان تكاليف المعاملة المتكبدة عند اقتناء الأصل أو تحمل الالتزام. وفي المقابل، تشمل قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء القيمة الحالية لتكاليف أية معاملة تتوقع المنشأة أن تتكبدها عند الاستبعاد النهائي للأصل أو عند الوفاء بالالتزام.

١٩/٦ تعكس قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء الافتراضات الخاصة بالمنشأة وليس افتراضات المشاركين في السوق. وفي الواقع العملي، قد يوجد في بعض الأحيان اختلاف طفيف بين الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموها والافتراضات التي تستخدمها المنشأة نفسها.

٢٠/٦ لا يمكن رصد قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء بشكل مباشر ولكن يتم تحديدهما باستخدام أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية (انظر الفقرات ٩١/٦ إلى ٩٥/٦). وتعكس قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء نفس العوامل الموضحة للقيمة العادلة في الفقرة ١٤/٦، ولكن من منظور خاص بالمنشأة وليس من منظور المشاركين في السوق.

التكلفة الحالية

٢١/٦ التكلفة الحالية لأصل هي تكلفة أي أصل مكافئ في تاريخ القياس، وهي تشمل العوض الذي سيتم دفعه في تاريخ القياس إضافة إلى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ. والتكلفة الحالية لالتزام هي العوض الذي سيتم استلامه نظير أي التزام مكافئ في تاريخ القياس ناقص تكاليف المعاملة التي سيتم تحملها في ذلك التاريخ. وتُعد التكلفة الحالية، شأنها شأن التكلفة التاريخية، قيمة دخول: أي إنها تعكس الأسعار الموجودة في السوق الذي ستقتني فيه المنشأة الأصل أو ستتكبد فيه الالتزام. ومن ثمّ، فهي تختلف عن القيمة العادلة وقيمة الاستخدام وقيمة الوفاء، التي تُعد قيم خروج. ولكن على خلاف التكلفة التاريخية، تعكس التكلفة الحالية الظروف القائمة في تاريخ القياس.

٢٢/٦ في بعض الحالات، لا يمكن تحديد التكلفة الحالية بشكل مباشر عن طريق رصد الأسعار في سوق نشطة بل يجب تحديدها بشكل غير مباشر بوسائل أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الأسعار متاحة فقط للأصول الجديدة، فقد يلزم تقدير التكلفة الحالية للأصل المستخدم عن طريق تعديل السعر الحالي للأصل الجديد بما يعكس أثر العمر والوضع الحالي للأصل الذي تحوزه المنشأة.

المعلومات التي تقدمها أسس قياس معينة

٢٣/٦ عند اختيار أساس للقياس، من المهم مراعاة طبيعة المعلومات التي ستنتج عن أساس القياس في كل من قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي. ويلخص الجدول ١/٦ تلك المعلومات وتحتوي الفقرات ٢٤/٦ إلى ٤٢/٦ على المزيد من النقاش.

التكلفة التاريخية

٢٤/٦ قد تكون المعلومات التي يوفرها قياس أصل أو التزام بالتكلفة التاريخية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، لأن التكلفة التاريخية تستخدم معلومات مستمدة، على الأقل جزئياً، من سعر المعاملة أو الحدث الآخر الناشئ عنه الأصل أو الالتزام.

٢٥/٦ وعادة، إذا اقتنت المنشأة أصلاً في معاملة حالية بشروط السوق، فإنها تتوقع أن الأصل ستنتج عنه منافع اقتصادية تكفي على الأقل لاسترداد تكلفة الأصل. وبالمثل، في حالة تكبد التزام أو تحمله نتيجة معاملة حالية بشروط السوق، تتوقع المنشأة أن قيمة الواجب الذي يقضي بنقل الموارد الاقتصادية للوفاء بالالتزام لن تزيد عادةً عن قيمة العوض المستلم ناقصاً تكاليف المعاملة. ومن ثمّ، يوفر قياس الأصل أو الالتزام بالتكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات معلومات ملائمة عن كل من الأصل أو الالتزام وعن سعر المعاملة التي نشأ عنها ذلك الأصل أو الالتزام.

٢٦/٦ نظراً لأن التكلفة التاريخية يتم تخفيضها بما يظهر أثر استهلاك الأصل والهبوط في قيمته، فإن المبلغ المتوقع استرداده من الأصل المقاس بالتكلفة التاريخية يكون على الأقل مساوياً لمبلغه الدفتري. وبالمثل، ونظراً لأن التكلفة التاريخية للالتزام تزيد عندما يصبح الالتزام ذا عبء زائد، فإن قيمة الواجب الذي يقضي بنقل الموارد الاقتصادية اللازمة للوفاء بالالتزام لا تزيد عن المبلغ الدفتري للالتزام.

٢٧/٦ في حالة قياس الأصول غير المالية بالتكلفة التاريخية، فإن استهلاك الأصل أو بيعه، أو استهلاك أو بيع جزء منه، ينشأ عنه مصروف يُقاس بالتكلفة التاريخية للأصل، أو لذلك الجزء منه، الذي تم استهلاكه أو بيعه.

٢٨/٦ يتم إثبات المصروفات الناشئة عن بيع أصل في نفس الوقت الذي يتم فيه إثبات الدخل من عوض ذلك البيع. ويكون الفرق بين الدخل والمصروفات هو الهامش الناتج عن البيع. ويمكن مقارنة المصروفات الناشئة عن استهلاك الأصل بالدخل المرتبط به لتقديم معلومات عن الهوامش.

٢٩/٦ وبالمثل، في حالة تكبد أو تحمل الالتزامات غير المالية في مقابل عوض وقياس تلك الالتزامات بالتكلفة التاريخية، فإن الوفاء بكامل الالتزام أو بجزء منه ينشأ عنه دخل يتم قياسه بقيمة العوض المستلم نظير الجزء الذي تم الوفاء به. ويكون الفرق بين ذلك الدخل والمصروفات المتكبدة في سبيل الوفاء بالالتزام هو الهامش الناتج عن الوفاء.

٣٠/٦ قد تكون هناك قيمة تنبؤية للمعلومات المتعلقة بتكلفة الأصول المباعة أو المستهلكة، بما في ذلك السلع والخدمات التي يتم استهلاكها في الحال (انظر الفقرة ٨/٤)، والمعلومات المتعلقة بالعوض المستلم. ويمكن استخدام تلك المعلومات كأحد المدخلات في توقع الهوامش المستقبلية من البيع المستقبلي للسلع (بما في ذلك السلع التي لا تحوزها المنشأة في الوقت الحالي) والخدمات ومن ثمّ استخدامها لتقييم فرص المنشأة لتحقيق تدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل. ولتقييم فرص تحقيق المنشأة للتدفقات النقدية في المستقبل، يركز غالباً مستخدمو القوائم المالية على فرص المنشأة لتوليد هوامش مستقبلية على مدار العديد من الفترات، وليس فقط على فرصها لتوليد هوامش من السلع التي تحوزها بالفعل. وقد يكون للدخل والمصروفات المقاسة بالتكلفة التاريخية قيمة تأكيدية أيضاً لأنها قد تقدم لمستخدمي القوائم المالية ملاحظات عن توقعاتهم السابقة بشأن التدفقات النقدية أو الهوامش. وقد تساعد المعلومات المتعلقة بتكلفة الأصول المباعة أو المستهلكة أيضاً في تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة في وفائها بمسؤولياتها عن استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة.

٣١/٦ ولأسباب مماثلة، يمكن أن تكون هناك قيمة تنبؤية وتأكيدية للمعلومات المتعلقة بالفائدة المكتسبة على الأصول، والفائدة المتكبدة على الالتزامات، المقاسة بالتكلفة المستنفدة.

القيمة الجارية

القيمة العادلة

٣٢/٦ قد يكون للمعلومات التي يقدمها قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة قيمة تنبؤية لأن القيمة العادلة تعكس التوقعات الحالية للمشاركين في السوق عن مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها. ويتم تسعير هذه التوقعات بطريقة تعكس ما يفضله المشاركون في السوق في الوقت الحالي تجاه التعامل مع المخاطر. ويمكن أن يكون لتلك المعلومات قيمة تأكيدية أيضاً عن طريق توفير ملاحظات عن التوقعات السابقة.

٣٣/٦ قد يكون للدخل والمصروفات التي تعكس التوقعات الحالية للمشاركين في السوق بعض القيمة التنبؤية، لأنه من الممكن استخدام مثل هذا الدخل وهذه المصروفات كأحد المدخلات في توقع الدخل والمصروفات المستقبلية. وقد يساعد مثل هذا الدخل وهذه المصروفات أيضاً في تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة في وفائها بمسؤولياتها عن استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة.

٣٤/٦ قد ينشأ عن مختلف العوامل المحددة في الفقرة ١٤/٦ تغير في القيمة العادلة لأصل أو التزام. وعندما يكون لتلك العوامل خصائص مختلفة، فإن التحديد المنفصل للدخل والمصروفات الناتجة عن تلك العوامل يمكن أن تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية (انظر الفقرة ١٤/٧(ب)).

٣٥/٦ إذا قامت المنشأة باقتناء أصل في أحد الأسواق ثم حددت القيمة العادلة لذلك الأصل باستخدام الأسعار الموجودة في سوق مختلف (السوق الذي ستبيع فيه المنشأة الأصل)، يتم إثبات أي اختلاف بين الأسعار في هذين السوقين كدخل عندما يتم تحديد تلك القيمة العادلة لأول مرة.

٣٦/٦ يتم بيع الأصل أو نقل الالتزام عادةً نظير عوض بمبلغ يماثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام، وذلك إذا كان من المقرر أن تتم المعاملة في السوق الذي كان مصدر الأسعار المستخدمة عندما تم قياس تلك القيمة العادلة. وفي تلك الحالات، إذا تم قياس الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة، فإن صافي الدخل أو صافي المصروفات الناشئة في وقت البيع أو النقل سيكون صغيراً عادةً، وذلك ما لم يكن لتكاليف المعاملة تأثيرٌ كبيرٌ.

قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء

٣٧/٦ توفر قيمة الاستخدام معلومات عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية الناتجة من استخدام أصل ومن الاستبعاد النهائي له. وقد تكون هناك قيمة تنبؤية لهذه المعلومات لأنه يمكن استخدامها في تقييم فرص تحقيق صافي التدفقات النقدية الداخلة في المستقبل.

٣٨/٦ توفر قيمة الوفاء معلومات عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية اللازمة للوفاء بالالتزام. وبالتالي، قد تكون هناك قيمة تنبؤية لقيمة الوفاء، لاسيّما إذا كان الالتزام سيتم الوفاء به، ولن يتم نقله أو تسويته عن طريق التفاوض.

٣٩/٦ قد تكون هناك قيمة تأكيدية أيضاً للتقديرات المحدَّثة لقيمة الاستخدام وقيمة الوفاء، المقرونة بمعلومات عن تقديرات مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها، وذلك لأنها تقدم ملاحظات عن التقديرات السابقة لقيمة الاستخدام أو قيمة الوفاء.

التكلفة الحالية

٤٠/٦ قد تكون المعلومات عن الأصول والالتزامات المقاسة بالتكلفة الحالية ملائمة لأن التكلفة الحالية تعكس التكلفة التي يمكن بها اقتناء أصل مكافئ أو إنشائه في تاريخ القياس أو العوض الذي سيتم تسلمه نظير تكبد التزام مكافئ أو تحمله.

٤١/٦ شأنها شأن التكلفة التاريخية، توفر التكلفة الحالية معلومات عن تكلفة الأصل المستهلك أو عن الدخل من الوفاء بالالتزامات. ويمكن استخدام تلك المعلومات لاستنباط الهوامش الحالية ويمكن استخدامها كأحد المدخلات في توقع الهوامش المستقبلية. وعلى خلاف التكلفة التاريخية، تعكس التكلفة الحالية الأسعار السائدة في وقت الاستهلاك أو الوفاء. وعندما تكون هناك تغيرات كبيرة في الأسعار، فإن الهوامش المستندة إلى التكلفة الحالية قد تكون أكثر فائدة من الهوامش المستندة إلى التكلفة التاريخية في توقع الهوامش المستقبلية.

٤٢/٦ للتقرير عن التكلفة الحالية للاستهلاك (أو الدخل الحالي من الوفاء)، من الضروري تقسيم التغير في المبلغ الدفتري في فترة التقرير إلى التكلفة الحالية للاستهلاك (أو الدخل الحالي من الوفاء)، وتأثير تغيرات الأسعار. ويُشار أحياناً إلى تأثير التغير في الأسعار بلفظ "مكسب الحيازة" أو "خسارة الحيازة".

الجدول ١/٦ - ملخص المعلومات التي تقدمها أسس قياس معينة

الأصول

قائمة المركز المالي				
	التكلفة التاريخية	**القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)**	**قيمة الاستخدام (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)[أ]**	**التكلفة الحالية**
المبلغ الدفتري	التكلفة التاريخية (بما في ذلك تكاليف المعاملة)، إلى المدى غير المستهلك أو غير المحصل، والقابل للاسترداد (يشمل ذلك الفائدة المستحقة على أي مكون تمويلي)	السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل (دون حسم تكاليف المعاملة عند الاستبعاد).	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من استخدام الأصل ومن الاستبعاد النهائي له (بعد حسم القيمة الحالية لتكاليف المعاملة عند الاستبعاد).	التكلفة الحالية (بما في ذلك تكاليف المعاملة)، إلى المدى غير المستهلك أو غير المحصل، والقابل للاسترداد

قائمة (قوائم) الأداء المالي				
الحدث	**التكلفة التاريخية**	**القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)**	**قيمة الاستخدام (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)**	**التكلفة الحالية**
الإثبات الأولي[ب]	—	الفرق بين العوض المدفوع والقيمة العادلة للأصل المقتنى[ج] تكاليف المعاملة عند اقتناء الأصل.	الفرق بين العوض المدفوع وقيمة الاستخدام للأصل المقتنى. تكاليف المعاملة عند اقتناء الأصل.	—
بيع الأصل أو استهلاكه[د]، [هـ]	المصروفات تساوي التكلفة التاريخية للأصل المباع أو المستهلك. الدخل المستلم.	المصروفات تساوي القيمة العادلة للأصل المباع أو المستهلك. الدخل المستلم.	المصروفات تساوي تكلفة الاستخدام للأصل المباع أو المستهلك. الدخل المستلم.	المصروفات تساوي التكلفة الحالية للأصل المباع أو المستهلك. الدخل المستلم.

قائمة (قوائم) الأداء المالي				
الحدث	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)	قيمة الاستخدام (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)	التكلفة الحالية
	(يمكن عرضها بالإجمالي أو الصافي) المصروفات لتكاليف المعاملة عند بيع الأصل.	(يمكن عرضها بالإجمالي أو الصافي) المصروفات لتكاليف المعاملة عند بيع الأصل.	(يمكن عرضها بالإجمالي أو الصافي)	(يمكن عرضها بالإجمالي أو الصافي) المصروفات لتكاليف المعاملة عند بيع الأصل.
دخل الفائدة	دخل الفائدة، بالمعدلات التاريخية، المحدث إذا كان الأصل محملاً بفائدة متغيرة.	يتم إظهار أثره في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة. (يمكن تحديده بشكل منفصل)	يتم إظهار أثره في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في قيمة الاستخدام. (يمكن تحديده بشكل منفصل)	دخل الفائدة، بالمعدلات الحالية.
الهبوط في القيمة	المصروفات الناشئة بسبب أن التكلفة التاريخية لم تعد قابلة للاسترداد.	يتم إظهار أثره في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة. (يمكن تحديده بشكل منفصل)	يتم إظهار أثره في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في قيمة الاستخدام. (يمكن تحديده بشكل منفصل)	المصروفات الناشئة بسبب أن التكلفة الحالية لم تعد قابلة للاسترداد.
التغيرات في القيمة	لا يتم إثباتها، إلا لتعكس هبوطاً في القيمة. بالنسبة للأصول المالية - الدخل والمصروفات من التغيرات في التدفقات النقدية التقديرية.	يتم إظهار أثرها في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة.	يتم إظهار أثرها في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في قيمة الاستخدام.	الدخل والمصروفات التي تعكس تأثير التغيرات في الأسعار (مكاسب الحيازة وخسائر الحيازة).

قائمة (قوائم) الأداء المالي				
الحدث	**التكلفة التاريخية**	**القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)**	**قيمة الاستخدام (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)**	**التكلفة الحالية**

(أ) يلخص هذا العمود المعلومات التي يتم توفيرها في حالة استخدام قيمة الاستخدام كأساس للقياس. ومع ذلك، ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ٧٥/٦، فإن قيمة الاستخدام قد لا تكون أساس قياس عملي لعمليات إعادة القياس المنتظمة.

(ب) قد ينشأ الدخل أو المصروفات عند الإثبات الأولي لأصل لم يتم اقتناؤه بشروط السوق.

(ج) قد ينشأ الدخل أو المصروفات إذا كان السوق الذي تم اقتناء الأصل فيه مختلفاً عن السوق الذي يُعد مصدر الأسعار المستخدمة عند قياس القيمة العادلة للأصل.

(د) يتم التقرير عادةً عن استهلاك الأصل من خلال تكلفة المبيعات أو الإهلاك أو الاستنفاد.

(هـ) يكون الدخل المستلم مساوياً غالباً للعوض المستلم لكنه سيعتمد على أساس القياس المستخدم لأي التزام متعلق به.

الالتزامات

قائمة المركز المالي				
	التكلفة التاريخية	**القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)**	**قيمة الوفاء (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)**	**التكلفة الحالية**
المبلغ الدفتري	العوض المستلم (صافياً من تكاليف المعاملة) لتحمل الجزء الذي لم يتم الوفاء به من الالتزام، مضافاً إليه ما تزيد به التدفقات النقدية الخارجة التقديرية عن العوض المستلم. (يشمل ذلك الفائدة المستحقة على أي مكون تمويلي)	السعر الذي سيتم دفعه لنقل الجزء الذي لم يتم الوفاء به من الالتزام (غير شامل تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها عند النقل).	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستنشأ عند الوفاء بالجزء الذي لم يتم الوفاء به من الالتزام (شاملة القيمة الحالية لتكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها عند الوفاء أو النقل).	العوض (صافياً من تكاليف المعاملة) الذي سيتم استلامه في الوقت الحالي لتحمل الجزء الذي لم يتم الوفاء به من الالتزام، مضافاً إليه ما تزيد به التدفقات النقدية الخارجة التقديرية عن ذلك العوض.

قائمة (قوائم) الأداء المالي				
الحدث	**التكلفة التاريخية**	**القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)**	**قيمة الوفاء (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)**	**التكلفة الحالية**
الإثبات الأولي(أ)	—	الفرق بين العوض المستلم والقيمة العادلة للالتزام.(ب)	الفرق بين العوض المستلم وقيمة الوفاء بالالتزام.	—

قائمة (قوائم) الأداء المالي				
الحدث	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)	قيمة الوفاء (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)	التكلفة الحالية
		تكاليف المعاملة عند تكبد الالتزام أو تحمله.	تكاليف المعاملة عند تكبد الالتزام أو تحمله.	
الوفاء بالالتزام	الدخل مساوياً التكلفة التاريخية للالتزام الذي تم الوفاء به (يعكس العوض التاريخي). المصروفات للتكاليف المتكبدة في سبيل الوفاء بالالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي)	الدخل مساوياً القيمة العادلة للالتزام الذي تم الوفاء به. المصروفات للتكاليف المتكبدة في سبيل الوفاء بالالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي. وفي حالة العرض بالإجمالي، يمكن عرض العوض التاريخي بشكل منفصل)	الدخل مساوياً قيمة الوفاء للالتزام الذي تم الوفاء به. المصروفات للتكاليف المتكبدة في سبيل الوفاء بالالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي. وفي حالة العرض بالإجمالي، يمكن عرض العوض التاريخي بشكل منفصل)	الدخل مساوياً التكلفة الحالية للالتزام الذي تم الوفاء به (يعكس العوض الحالي). المصروفات للتكاليف المتكبدة في سبيل الوفاء بالالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي. وفي حالة العرض بالإجمالي، يمكن عرض العوض التاريخي بشكل منفصل)
نقل الالتزام	الدخل مساوياً التكلفة التاريخية للالتزام الذي تم نقله (يعكس العوض التاريخي). المصروفات للتكاليف المدفوعة (شاملة تكاليف المعاملة) لنقل الالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي)	الدخل مساوياً القيمة العادلة للالتزام الذي تم نقله. المصروفات للتكاليف المدفوعة (شاملة تكاليف المعاملة) لنقل الالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي)	الدخل مساوياً قيمة الوفاء للالتزام الذي تم نقله. المصروفات للتكاليف المدفوعة (شاملة تكاليف المعاملة) لنقل الالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي)	الدخل مساوياً التكلفة الحالية للالتزام الذي تم نقله (يعكس العوض الحالي). المصروفات للتكاليف المدفوعة (شاملة تكاليف المعاملة) لنقل الالتزام. (يمكن عرضها بالصافي أو الإجمالي)
مصروفات الفائدة	مصروفات الفائدة، بالمعدلات التاريخية، المحدثة إذا كان الالتزام محملاً بفائدة متغيرة.	يتم إظهار أثرها في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة.	يتم إظهار أثرها في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في قيمة الوفاء.	مصروفات الفائدة، بالمعدلات الحالية.

قائمة (قوائم) الأداء المالي				
الحدث	**التكلفة التاريخية**	**القيمة العادلة (افتراضات المشاركين في السوق)**	**قيمة الوفاء (الافتراضات الخاصة بالمنشأة)**	**التكلفة الحالية**
		(يمكن تحديدها بشكل منفصل)	(يمكن تحديدها بشكل منفصل)	
تأثير الأحداث التي تتسبب في جعل الالتزام ذا عبء زائد	المصروفات مساوية لما تزيد به التدفقات النقدية الخارجة التقديرية على التكلفة التاريخية للالتزام، أو أي تغير لاحق في تلك الزيادة.	يتم إظهاره في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة. (يمكن تحديدها بشكل منفصل)	يتم إظهاره في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في قيمة الوفاء. (يمكن تحديدها بشكل منفصل)	المصروفات مساوية لما تزيد به التدفقات النقدية الخارجة التقديرية على التكلفة الحالية للالتزام، أو أي تغير لاحق في تلك الزيادة.
التغيرات في القيمة	لا يتم إثباتها، إلا بالقدر الذي يكون فيه الالتزام ذا عبء زائد. بالنسبة للالتزامات المالية - الدخل والمصروفات من التغيرات في التدفقات النقدية التقديرية.	يتم إظهار أثرها في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة.	يتم إظهار أثرها في الدخل والمصروفات الناتجة من التغيرات في قيمة الوفاء.	الدخل والمصروفات التي تعكس تأثير التغيرات في الأسعار (مكاسب الحيازة وخسائر الحيازة).

(أ) قد ينشأ الدخل أو المصروفات عند الإثبات الأولي لالتزام متكبد أو متحمل بشروط ليست شروط السوق.

(ب) قد ينشأ الدخل أو المصروفات إذا كان السوق الذي تم فيه تكبد الالتزام أو تحمله مختلفاً عن السوق الذي يُعد مصدر الأسعار المستخدمة عند قياس القيمة العادلة للالتزام.

عوامل يلزم مراعاتها عند اختيار أساس القياس

٤٣/٦ عند اختيار أساس لقياس أصل أو التزام وما يتعلق به من دخل ومصروفات، من الضروري مراعاة طبيعة المعلومات التي ستنتج عن أساس القياس في كل من قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي (انظر الفقرات ٢٣/٦ إلى ٤٢/٦ والجدول ١/٦)، وكذلك مراعاة عوامل أخرى (انظر الفقرات ٤٤/٦ إلى ٨٦/٦).

٤٤/٦ في معظم الحالات، لا يوجد عامل واحد يحدد أساس القياس الذي ينبغي اختياره. ويعتمد الوزن النسبي لأهمية كل عامل على الحقائق والظروف.

٤٥/٦ يجب أن تكون المعلومات التي يوفرها أساس القياس مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وفي سبيل تحقيق ذلك، يجب أن تكون المعلومات ملائمة ويجب أن تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه. كما ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة قابلة للمقارنة ويمكن التحقق من صحتها وموفرة في الوقت المناسب وقابلة للفهم، إلى أقصى حد ممكن.

٤٦/٦ وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٢١/٢، فإن الآلية الأكثر كفاءة وفاعلية لتطبيق الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين تتمثل عادةً في تحديد المعلومات الأكثر ملاءمة عن الظاهرة الاقتصادية. وفي حالة عدم توفر تلك المعلومات أو إذا لم يكن من الممكن توفيرها بطريقة تعبر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية، فيُنظر في توفير النوع التالي من المعلومات الأكثر ملاءمة. وتحتوي الفقرات ٤٩/٦ إلى ٧٦/٦ على المزيد من النقاش للدور الذي تلعبه الخصائص النوعية في اختيار أساس القياس.

٤٧/٦ يركز النقاش الوارد في الفقرات ٤٩/٦ إلى ٧٦/٦ على العوامل التي يلزم مراعاتها عند اختيار أساس لقياس الأصول المثبتة والالتزامات المثبتة. وقد ينطبق بعض ذلك النقاش أيضاً عند اختيار أساس قياس للمعلومات المقدمة في الإيضاحات، للبنود المثبتة أو غير المثبتة.

٤٨/٦ تناقش الفقرات ٧٧/٦ إلى ٨٢/٦ العوامل الإضافية التي يلزم مراعاتها عند اختيار أساس للقياس عند الإثبات الأولي. وفي حالة عدم اتساق أساس القياس الأولي مع أساس القياس اللاحق، فقد يتم إثبات الدخل والمصروفات عند أول قياس لاحق لا لسبب سوى تغيير أساس القياس. وقد يبدو أن إثبات مثل هذا الدخل والمصروفات هو لوصف معاملة أو حدث آخر بالرغم من عدم وقوع أية معاملة أو أي حدث في حقيقة الأمر. ولذلك، يتم اختيار أساس القياس للأصل أو الالتزام، وما يتعلق به من دخل ومصروفات، عن طريق مراعاة كل من القياس الأولي والقياس اللاحق.

الملاءمة

٤٩/٦ تتأثر ملاءمة المعلومات التي يوفرها أساس قياس أصل أو التزام وما يتعلق به من دخل ومصروفات بما يلي:

(أ) خصائص الأصل أو الالتزام (انظر الفقرات ٥٠/٦ إلى ٥٣/٦)؛

(ب) كيفية مساهمة ذلك الأصل أو الالتزام في التدفقات النقدية المستقبلية (انظر الفقرات ٥٤/٦ إلى ٥٧/٦).

خصائص الأصل أو الالتزام

٥٠/٦ تعتمد ملاءمة المعلومات التي يوفرها أساس القياس، اعتماداً جزئياً، على خصائص الأصل أو الالتزام، وخاصة على تقلب التدفقات النقدية وعلى ما إذا كانت قيمة الأصل أو الالتزام حساسة لعوامل السوق أو غيرها من العوامل.

٥١/٦ إذا كانت قيمة الأصل أو الالتزام حساسة لعوامل السوق أو غيرها من العوامل، فإن تكلفته التاريخية قد تختلف بشكل كبير عن قيمته الجارية. وبالتالي، قد لا توفر التكلفة التاريخية معلومات ملائمة إذا كانت التغيرات في القيمة مهمة لمستخدمي القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، لا تستطيع التكلفة المستنفدة أن توفر معلومات ملائمة عن أصل مالي أو التزام مالي مشتق.

٥٢/٦ وعلاوة على ذلك، ففي حالة استخدام التكلفة التاريخية، فإن التغيرات في القيمة لا يتم التقرير عنها عندما تتغير تلك القيمة، ولكن عندما تقع أحداث مثل الاستبعاد أو الهبوط في القيمة أو الوفاء. إذ قد يتم تفسير ذلك على نحو غير صحيح بأنه يعني ضمناً أن جميع الدخل والمصروفات المثبتة في وقت ذلك الحدث قد نشأت في ذلك الحين، وليس على مدار فترات حيازة الأصل أو الالتزام. وعلاوة على ذلك، ولأن القياس بالتكلفة التاريخية لا يوفر معلومات في الوقت المناسب عن التغيرات في القيمة، فإن الدخل والمصروفات المقرر عنها على ذلك الأساس قد تفتقر إلى القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية بسبب عدم توضيح التأثير الكلي لتعرض المنشأة للخطر الناجم عن حيازة الأصل أو الالتزام أثناء فترة التقرير.

٥٣/٦ تعكس التغيرات في القيمة العادلة للأصل أو الالتزام التغيرات في توقعات المشاركين في السوق والتغيرات فيما يفضلونه تجاه التعامل مع المخاطر. وبناءً على خصائص الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه وبناءً على طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، فقد لا توفر دائماً المعلومات التي تعكس تلك التغيرات قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية لمستخدمي القوائم المالية. وقد يكون هذا هو الحال عندما لا تنطوي الأنشطة التجارية للمنشأة على بيع الأصل أو نقل الالتزام، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تحوز الأصل فقط لغرض استخدامه أو فقط لغرض تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو إذا كان من المقرر أن تقوم المنشأة بالوفاء بالالتزام بنفسها.

المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية

٥٤/٦ وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٤/١، تنتج بعض الموارد الاقتصادية التدفقات النقدية بشكل مباشر؛ وفي حالات أخرى، تُستخدم الموارد الاقتصادية مجتمعة لإنتاج تدفقات نقدية بشكل غير مباشر. وتعتمد كيفية استخدام الموارد الاقتصادية، ومن ثمّ كيفية إنتاج الأصول والالتزامات للتدفقات النقدية، اعتماداً جزئياً، على طبيعة الأنشطة التجارية التي تمارسها المنشأة.

٥٥/٦ عندما ينطوي النشاط التجاري للمنشأة على استخدام العديد من الموارد الاقتصادية التي تنتج تدفقات نقدية بشكل غير مباشر، عن طريق استخدامها مجتمعة لإنتاج سلع أو خدمات وتسويقها للعملاء، فمن المرجح أن توفر التكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية معلومات ملائمة عن ذلك النشاط. فعلى سبيل المثال، تُستخدم عادةً العقارات والآلات والمعدات مجتمعة مع الموارد الاقتصادية الأخرى للمنشأة. وبالمثل، لا يمكن عادةً بيع المخزون للعميل، إلا عن طريق الاستفادة واسعة النطاق من الموارد الاقتصادية الأخرى للمنشأة (على سبيل المثال، في أنشطة الإنتاج والتسويق). وتوضح الفقرات ٢٤/٦ إلى ٣١/٦ و٤٠/٦ إلى ٤٢/٦ كيف أن قياس مثل هذه الأصول بالتكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية يمكن أن يوفر معلومات ملائمة يمكن استخدامها لاستنباط الهوامش المحققة خلال الفترة.

٥٦/٦ بالنسبة للأصول والالتزامات التي تنتج عنها تدفقات نقدية بشكل مباشر، مثل الأصول التي يمكن بيعها بشكل مستقل وبدون تبعات اقتصادية كبيرة (على سبيل المثال، بدون تعطيل كبير للأعمال)، فمن المرجح أن يكون أساس القياس الذي يوفر المعلومات الأكثر ملاءمة هو القيمة الجارية التي تشمل التقديرات الحالية لمبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها.

٥٧/٦ عندما ينطوي النشاط التجاري للمنشأة على إدارة أصول مالية والتزامات مالية بهدف تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية، فقد توفر التكلفة المستنفدة معلومات ملائمة يمكن استخدامها لاستنباط الهامش بين الفائدة المكتسبة على الأصول والفائدة المتكبدة على الالتزامات. ومع ذلك، فعند تقييم ما إذا كانت التكلفة المستنفدة ستوفر معلومات مفيدة، فمن الضروري أيضاً مراعاة خصائص الأصل المالي أو الالتزام المالي. ومن غير المرجح أن توفر التكلفة المستنفدة معلومات ملائمة عن التدفقات النقدية التي تعتمد على عوامل أخرى بخلاف أصل المبلغ والفائدة.

التعبير الصادق

٥٨/٦ عندما تكون الأصول والالتزامات مرتبطة ببعضها بطريقة أو أخرى، فقد ينشأ عن استخدام أسس قياس مختلفة لتلك الأصول والالتزامات عدم اتساق في القياس (عدم مقابلة محاسبية). وفي حالة احتواء القوائم المالية على أوجه عدم اتساق في القياس، فإن تلك القوائم المالية قد لا تعبر بصدق عن بعض جوانب المركز المالي للمنشأة وبعض جوانب أدائها المالي. وبالتالي، فقد يوفر استخدام نفس أساس القياس للأصول والالتزامات المرتبطة ببعضها لمستخدمي القوائم المالية، في بعض الظروف، معلومات أكثر فائدة من المعلومات التي كانت ستنتج عن استخدام أسس قياس مختلفة. ويُرجح حدوث ذلك بصفة خاصة عندما تكون التدفقات النقدية من أحد الأصول أو الالتزامات مرتبطة بشكل مباشر بالتدفقات النقدية من أصل أو التزام آخر.

٥٩/٦ وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرتين ١٣/٢ و١٨/٢، فبالرغم من أن التعبير الصادق تماماً يكون خالياً من الخطأ، فإن هذا لا يعني أن المقاييس يجب أن تكون دقيقة تماماً من جميع الجوانب.

٦٠/٦ تنشأ حالة عدم تأكد تحيط بالقياس عندما لا يمكن تحديد أحد المقاييس بشكل مباشر عن طريق رصد الأسعار في سوق نشطة ومن ثم يلزم تقديره. وقد يؤثر مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس والمرتبط بأساس قياس معين على ما إذا كانت المعلومات التي يوفرها ذلك الأساس تقدم تعبيراً صادقاً عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة. ولا يمنع ارتفاع مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس –بالضرورة- من استخدام أساس القياس الذي يوفر معلومات ملائمة. ومع ذلك، يكون مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس، في بعض الحالات، مرتفعاً كثيراً لدرجة أن المعلومات التي يوفرها أساس القياس قد لا تقدم تعبيراً صادقاً بدرجة كافية (انظر الفقرة ٢٢/٢). وفي مثل هذه الحالات، يكون من المناسب النظر في اختيار أساس قياس مختلف يؤدي أيضاً إلى توفير معلومات ملائمة.

٦١/٦ يختلف عدم التأكد المحيط بالقياس عن كل من عدم التأكد المحيط بالناتج وعدم التأكد المحيط بالوجود:

(أ) فحالة عدم التأكد المحيطة بالناتج تنشأ عندما يكون هناك عدم تأكد محيط بمبلغ أو توقيت أي تدفق داخل أو خارج للمنافع الاقتصادية التي ستنتج عن أصل أو التزام.

(ب) وحالة عدم التأكد المحيطة بالوجود تنشأ عندما لا يكون من الأكيد ما إذا كان الأصل أو الالتزام موجوداً. وتناقش الفقرات ١٢/٥ إلى ١٤/٥ كيف أن عدم التأكد المحيط بالوجود يمكن أن يؤثر على القرارات المتعلقة بما إذا كانت المنشأة ستقوم بإثبات أصل أو التزام عندما لا يكون من المؤكد ما إذا كان الأصل أو الالتزام موجوداً.

٦٢/٦ قد يسهم وجود حالة عدم التأكد المحيطة بالناتج أو عدم التأكد المحيطة بالوجود في بعض الأحيان في وجود حالة عدم التأكد المحيطة بالقياس. غير أن عدم التأكد المحيط بالناتج أو عدم التأكد المحيط بالوجود لا يؤدي بالضرورة إلى عدم التأكد المحيط بالقياس. فعلى سبيل المثال، إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة لأصل بشكل مباشر عن طريق رصد الأسعار في سوق نشطة، فعندئذٍ لا يرتبط بقياس تلك القيمة العادلة أية حالة من حالات عدم التأكد المحيطة بالقياس، حتى إذا كان حجم النقد الذي سينتجه الأصل في نهاية الأمر غير أكيد مما يترتب عليه وجود حالة من حالات عدم التأكد المحيطة بالناتج.

الخصائص النوعية المعزّزة وقيد التكلفة

٦٣/٦ للخصائص النوعية المعززة المتمثلة في القابلية للمقارنة والقابلية للفهم وقابلية التحقق من الصحة، إلى جانب قيد التكلفة، آثار مترتبة عليها في اختيار أساس القياس. وتتناول الفقرات الآتية تلك الآثار المترتبة. وتناقش الفقرات ٦٩/٦ إلى ٧٦/٦ بمزيد من التفصيل الآثار الخاصة بأسس قياس معينة. ولا يوجد لخاصية توفر المعلومات في الوقت المناسب، التي تُعد من الخصائص النوعية المعزِّزة، أي آثار خاصة مترتبة عليها في القياس.

٦٤/٦ مثلما تفرض التكلفة قيوداً على القرارات الأخرى المتعلقة بالتقرير المالي، فإنها تفرض قيوداً أيضاً على اختيار أساس القياس. ومن ثمّ، فعند اختيار أساس القياس، من المهم النظر فيما إذا كانت منافع المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق اختيار ذلك الأساس من المرجح أن تبرر تكاليف توفير تلك المعلومات واستخدامها.

٦٥/٦ إن الاستخدام المتسق لنفس أسس القياس لنفس البنود، سواءً من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير أو في الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة، يمكن أن يساعد في جعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة.

٦٦/٦ يمكن أن تصبح القوائم المالية أقل قابلية للفهم بسبب حدوث تغيير في أساس القياس. ومع ذلك، يمكن تبرير ذلك التغيير إذا كانت هناك عومل أخرى تفوق النقص في القابلية للفهم، على سبيل المثال، إذا كان التغيير يؤدي إلى توفير معلومات أكثر ملاءمة. وفي حالة حدوث تغيير، فقد يحتاج مستخدمو القوائم المالية للحصول على معلومات توضيحية لتمكينهم من فهم تأثير ذلك التغيير.

٦٧/٦ تعتمد القابلية للفهم جزئياً على عدد أسس القياس المختلفة المستخدمة وعلى ما إذا كانت تلك الأسس تتغير بمرور الوقت. وبصفة عامة، في حالة استخدام المزيد من أسس القياس في مجموعة من القوائم المالية، فإن المعلومات الناتجة عن ذلك تصبح أكثر تعقيداً، ومن ثمّ، أقل قابلية للفهم وتصبح المجاميع أو المجاميع الفرعية في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي أقل فائدة. ولكن قد يكون من المناسب استخدام المزيد من أسس القياس إذا كان ذلك ضرورياً لتوفير معلومات مفيدة.

٦٨/٦ يتم تعزيز قابلية التحقق من الصحة عن طريق استخدام أسس قياس تؤدي إلى مقاييس يمكن التثبت منها بشكل مستقل سواءً بشكل مباشر، على سبيل المثال، عن طريق رصد الأسعار، أو بشكل غير مباشر، على سبيل المثال، عن طريق التحقق من مدخلات أحد النماذج. وفي حالة عدم إمكانية التحقق من صحة أحد المقاييس، فقد يحتاج مستخدمو القوائم المالية للحصول على معلومات توضيحية لتمكينهم من فهم كيفية تحديد المقياس. وفي بعض هذه الحالات، قد يكون من الضروري تحديد استخدام أساس قياس مختلف.

التكلفة التاريخية

٦٩/٦ في مواقف عديدة، يكون قياس التكلفة التاريخية أبسط ومن ثمّ أقل تكلفة من قياس القيمة الجارية. وتُعد أيضاً المقاييس المحددة بتطبيق أساس القياس بالتكلفة التاريخية مفهومة بشكل جيد عموماً ويمكن التحقق من صحتها في العديد من الحالات.

٧٠/٦ ومع ذلك، يمكن أن يكون تقدير الاستهلاك وتحديد وقياس خسائر الهبوط في القيمة أو الالتزامات ذات الأعباء الزائدة أموراً خاضعة للتقدير الشخصي. وبالتالي، يمكن أن يكون قياس التكلفة التاريخية لأصل أو التزام أو التحقق من صحة هذا القياس، في بعض الأحيان، بنفس صعوبة قياس القيمة الجارية والتحقق من صحتها.

٧١/٦ عند استخدام أساس لقياس التكلفة التاريخية، فإن الأصول المتطابقة المقتناة، أو الالتزامات المتطابقة المتكبدة، في أوقات مختلفة قد يتم التقرير عنها في القوائم المالية بمبالغ مختلفة. وقد يؤدي هذا إلى الحد من القابلية للمقارنة، من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير وفي الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة.

القيمة الجارية

٧٢/٦ نظراً لأن القيمة العادلة يتم تحديدها من منظور المشاركين في السوق، وليس من منظور خاص بالمنشأة، ولأنها لا ترتبط بوقت اقتناء الأصل أو تكبد الالتزام، فإن الأصول أو الالتزامات المتطابقة المقاسة بالقيمة العادلة سيتم قياسها من حيث المبدأ بنفس المبلغ بواسطة المنشآت التي لها القدرة على الوصول إلى نفس الأسواق. ويمكن أن يؤدي هذا إلى تعزيز القابلية للمقارنة، من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير وفي الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة. وعلى النقيض، يمكن أن تختلف قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء للأصول أو الالتزامات المتطابقة في المنشآت المختلفة لأن تلك المقاييس تعكس وجهة النظر الخاصة بالمنشأة. وقد تحد تلك الاختلافات من القابلية للمقارنة، خاصةً إذا كانت الأصول أو الالتزامات تسهم في تحقيق التدفقات النقدية بطريقة متشابهة.

٧٣/٦ إذا كانت القيمة العادلة لأصل أو التزام يمكن تحديدها بشكل مباشر عن طريق رصد الأسعار في سوق نشطة، فإن آلية قياس القيمة العادلة تمتاز عندئذٍ بانخفاض تكلفتها وبساطتها وسهولة فهمها؛ ويمكن التحقق من صحة القيمة العادلة من خلال الرصد المباشر.

٧٤/٦ قد تستدعي الحاجة استخدام أساليب التقويم، بما في ذلك في بعض الأحيان استخدام أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية، لتقدير القيمة العادلة عندما لا يمكن رصدها بشكل مباشر في سوق نشطة ويكون استخدام تلك الأساليب ضرورياً عادةً عند تحديد قيمة الاستخدام وقيمة الوفاء. وبناءً على الأساليب المستخدمة:

(أ) يمكن أن يكون تقدير مدخلات التقويم وتطبيق أسلوب التقويم مكلفاً ومعقداً.

(ب) يمكن أن تكون المدخلات في الآلية خاضعة للتقدير الشخصي وقد يكون من الصعب التحقق من كل من المدخلات ومن صحة الآلية نفسها. وبالتالي، قد تختلف مقاييس الأصول أو الالتزامات المتطابقة. ومن شأن ذلك أن يحد من القابلية للمقارنة.

٧٥/٦ في العديد من الحالات، لا يمكن الوصول إلى تحديد مجدٍ لقيمة الاستخدام لأصل واحد يتم استخدامه مع أصول أخرى. وبدلاً من ذلك، يتم تحديد قيمة الاستخدام لمجموعة من الأصول ثم يمكن تخصيص النتيجة بعد ذلك لكل أصل بمفرده. ويمكن أن تخضع هذه الآلية للتقدير الشخصي والجزافي. وبالإضافة إلى ذلك، فإن تقديرات قيمة الاستخدام لأصل قد تعكس دون قصد تأثير العلاقات المتبادلة مع الأصول الأخرى في المجموعة. وبالتالي، يمكن أن يكون تحديد قيمة الاستخدام لأصل يتم استخدامه مع أصول أخرى آلية مكلفة، ويمكن أن يؤدي التعقيد وعدم الموضوعية المحيطين بتحديد هذه القيمة إلى الحد من قابلية التحقق من صحتها. ولهذه الأسباب، قد لا تُعد قيمة الاستخدام أساس قياس عملي لعمليات إعادة القياس المنتظمة لمثل هذه الأصول. ولكنها قد تكون مفيدة لعمليات إعادة القياس العرضية، على سبيل المثال، عندما يتم استخدامها في أحد اختبارات الهبوط في القيمة لتحديد ما إذا كانت التكلفة التاريخية قابلة للاسترداد بشكل كامل.

٧٦/٦ عند استخدام أساس القياس بالتكلفة الحالية، فإن الأصول المتطابقة المقتناة، أو الالتزامات المتطابقة المتكبدة، في أوقات مختلفة يتم التقرير عنها في القوائم المالية بنفس المبلغ. ويمكن أن يؤدي هذا إلى تعزيز القابلية للمقارنة، من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير وفي الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة. لكن تحديد التكلفة الحالية قد يكون معقداً وخاضعاً للتقدير الشخصي ومكلفاً. فعلى سبيل المثال، ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٢٢/٦، فقد يكون من الضروري تقدير التكلفة الحالية لأصل عن طريق تعديل السعر الحالي لأصل جديد بما يعكس أثر العمر والوضع الحالي للأصل الذي تحوزه المنشأة. وإضافة لذلك، وبسبب التغيرات في مجال التكنولوجيا والتغيرات في ممارسات الأعمال، فقد لا يتم استبدال العديد من الأصول بأصول مطابقة لها. وبالتالي، سيكون من الضروري إدخال تعديلات أخرى تخضع للتقدير الشخصي على السعر الحالي لأصل جديد من أجل تقدير التكلفة الحالية لأصل مكافئ للأصل الموجود. كما إن تقسيم التغيرات في المبالغ الدفترية للتكلفة الحالية بين التكلفة الحالية للاستهلاك وتأثير تغيرات الأسعار (انظر الفقرة ٤٢/٦) قد يكون معقداً وقد يتطلب افتراضات عشوائية. ونظراً لهذه الصعوبات، فقد تفتقر مقاييس التكلفة الحالية إلى قابلية التحقق من الصحة وقابليتها للفهم.

عوامل خاصة بالقياس الأولي

٧٧/٦ تتناول الفقرات ٤٣/٦ إلى ٧٦/٦ العوامل التي يلزم مراعاتها عند اختيار أساس للقياس، سواءً للإثبات الأولي أو القياس اللاحق. وتتناول الفقرات ٧٨/٦ إلى ٨٢/٦ بعض العوامل الإضافية التي يلزم مراعاتها عند الإثبات الأولي.

٧٨/٦ عند الإثبات الأولي، تكون تكلفة الأصل المقتنى، أو الالتزام المتكبد، نتيجة حدث يُعد معاملة تتم بشروط السوق، مشابهة عادةً للقيمة العادلة للأصل أو الالتزام في ذلك التاريخ، وذلك ما لم تكن تكاليف المعاملة كبيرة. ومع ذلك، فحتى في حالة تشابه هذين المبلغين، فمن الضروري وصف أساس القياس المستخدم عند الإثبات الأولي. وإذا كان من المقرر استخدام التكلفة التاريخية في وقت لاحق، فإن ذلك الأساس يُعد مناسباً أيضاً عادةً عند الإثبات الأولي. وبالمثل، إذا كان من المقرر استخدام القيمة الجارية في وقت لاحق، فمن المناسب أيضاً استخدام ذلك الأساس عند الإثبات الأولي. ويؤدي استخدام نفس أساس القياس للإثبات الأولي والقياس اللاحق إلى تجنب إثبات الدخل أو المصروفات عند أول قياس لاحق لا لسبب سوى حدوث تغيير في أساس القياس (انظر الفقرة ٤٨/٦).

٧٩/٦ عندما تقتنى المنشأة أحد الأصول، أو عندما تتكبد أحد الالتزامات، في مقابل نقل أصل أو التزام آخر نتيجة معاملة تتم بشروط السوق، فإن المقياس الأولي للأصل المقتنى، أو الالتزام المتكبد، يحدد ما إذا كان هناك أي دخل أو مصروفات ناشئة عن المعاملة. وعندما يتم قياس الأصل أو الالتزام بالتكلفة، فلا ينشأ أي دخل أو مصروفات عند الإثبات الأولي، ما لم يكن الدخل أو المصروفات ناشئة عن إلغاء إثبات الأصل أو الالتزام المنقول، أو ما لم يكن الأصل قد حدث هبوط في قيمته أو ما لم يكن الالتزام قد زاد عبئه.

٨٠/٦ قد يتم اقتناء الأصول، أو تكبد الالتزامات، نتيجة حدث لا يُعد معاملة تتم بشروط السوق. فعلى سبيل المثال:

(أ) قد يتأثر سعر المعاملة بالعلاقات بين الأطراف، أو بضائقة مالية أو بضغوط أخرى يمر بها أحد الأطراف؛ أو

(ب) قد تقوم الحكومة بمنح الأصل للمنشأة بدون مقابل أو قد يقوم طرف آخر بالتبرع للمنشأة بالأصل؛ أو

(ج) قد يتم فرض التزام بموجب نظام أو لائحة؛ أو

(د) قد ينشأ التزام بدفع تعويض أو غرامة بسبب فعل مخالف.

٨١/٦ في مثل هذه الحالات، قد لا يقدم قياس الأصل المقتنى، أو الالتزام المتكبد، بتكلفته التاريخية تعبيراً صادقاً عن أصول المنشأة والتزاماتها وعن أي دخل أو مصروفات ناشئة عن المعاملة أو غيرها من الأحداث. وبالتالي، فقد يكون من المناسب قياس الأصل المقتنى، أو الالتزام المتكبد، بالتكلفة المفترضة، وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٦/٦. ويتم إثبات أي فرق بين تلك التكلفة المفترضة وأي عوض مقدم أو مستلم كدخل أو مصروفات عند الإثبات الأولي.

٨٢/٦ عند اقتناء الأصول، أو تكبد الالتزامات، نتيجة حدث لا يُعد معاملة تتم بشروط السوق، يلزم تحديد جميع الجوانب ذات الصلة للمعاملة أو الحدث الآخر ومراعاتها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الضروري إثبات أصول أخرى أو التزامات أخرى أو المساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية أو التوزيعات التي تتم عليهم من أجل تحقيق التعبير الصادق عن جوهر تأثير المعاملة أو الحدث الآخر على المركز المالي للمنشأة (انظر الفقرات ٥٩/٤ إلى ٦٢/٤) وأي تأثير مرتبط بذلك على الأداء المالي للمنشأة.

الحاجة إلى أكثر من أساس قياس واحد

٨٣/٦ في بعض الأحيان، قد تؤدي مراعاة العوامل الموضحة في الفقرات ٤٣/٦ إلى ٧٦/٦ إلى استنتاج أن الحاجة تستدعي استخدام أكثر من أساس واحد لقياس أصل أو التزام وما يتعلق به من دخل أو مصروفات من أجل توفير معلومات ملائمة تعبّر بصدق عن كل من المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

٨٤/٦ في معظم الحالات، تتمثل الطريقة الأكثر قابلية للفهم لتوفير تلك المعلومات فيما يلي:

(أ) استخدام أساس قياس واحد لكل من الأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي والدخل والمصروفات المتعلقة به في قائمة (قوائم) الأداء المالي؛

(ب) تقديم معلومات إضافية في الإيضاحات بتطبيق أساس قياس مختلف.

٨٥/٦ ومع ذلك، فإن تلك المعلومات تُعد أكثر ملاءمة، في بعض الحالات، أو ينتج عنها تعبير أكثر صدقاً عن كل من المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي من خلال استخدام:

(أ) أساس قياس بالقيمة الجارية للأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي؛

(ب) أساس قياس مختلف للدخل والمصروفات ذات الصلة في قائمة الربح أو الخسارة[١٠] (انظر الفقرتين ١٧/٧ و١٨/٧).

ومن الضروري عند اختيار تلك الأسس مراعاة العوامل التي تتناولها الفقرات ٤٣/٦ إلى ٧٦/٦.

٨٦/٦ في مثل هذه الحالات، يتم فصل وتصنيف إجمالي الدخل وإجمالي المصروفات الناشئة خلال الفترة من التغير في القيمة الجارية للأصل أو الالتزام (انظر الفقرات ١٤/٧ إلى ١٩/٧) بحيث:

(أ) تشمل قائمة الربح أو الخسارة الدخل أو المصروفات المقاسة بتطبيق أساس القياس المختار لتلك القائمة؛

(ب) يشمل الدخل الشامل الآخر جميع الدخل المتبقي أو المصروفات المتبقية. ونتيجة لذلك، فإن الدخل الشامل الآخر المتراكم المرتبط بذلك الأصل أو الالتزام يساوي الفرق بين:

(١) المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي؛

(٢) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده بتطبيق أساس القياس المختار لقائمة الربح أو الخسارة.

قياس حقوق الملكية

٨٧/٦ لا يتم قياس إجمالي المبلغ الدفتري لحقوق الملكية (إجمالي حقوق الملكية) بشكل مباشر. وهو يساوي مجموع المبالغ الدفترية لجميع الأصول المثبتة مطروحاً منه مجموع المبالغ الدفترية لجميع الالتزامات المثبتة.

٨٨/٦ نظراً لأن القوائم المالية ذات الغرض العام لا تهدف إلى إظهار قيمة المنشأة، فإن إجمالي المبلغ الدفتري لحقوق الملكية لن يساوى في العادة:

(أ) مجموع القيمة السوقية للمطالبات التي على المنشأة في حقوق الملكية؛ أو

(ب) المبلغ الذي يمكن أن ينشأ عن بيع المنشأة ككل على أساس الاستمرارية؛ أو

(ج) المبلغ الذي يمكن أن ينشأ عن بيع جميع أصول المنشأة وتسوية جميع التزاماتها.

٨٩/٦ بالرغم من عدم قياس مجموع حقوق الملكية بشكل مباشر، فقد يكون من المناسب قياس المبلغ الدفتري لبعض فئات حقوق الملكية الفردية (انظر الفقرة ٦٥/٤) وبعض مكونات حقوق الملكية بشكل مباشر (انظر الفقرة ٦٦/٤). ولكن نظراً لأن مجموع حقوق الملكية يتم قياسه كحصة متبقية، فإن فئة واحدة على الأقل من فئات حقوق الملكية لا يمكن قياسها بشكل مباشر. وبالمثل، يوجد مكون واحد على الأقل من مكونات حقوق الملكية لا يمكن قياسه بشكل مباشر.

٩٠/٦ يكون مجموع المبلغ الدفتري لكل فئة من فئات حقوق الملكية أو كل مكون من مكونات حقوق الملكية موجباً عادةً، ولكنه قد يكون سالباً في بعض الظروف. وبالمثل، يكون مجموع حقوق الملكية موجباً عادةً، ولكنه قد يكون سالباً، بناءً على الأصول والالتزامات المثبتة وكيفية قياسها.

أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية

٩١/٦ في بعض الأحيان، قد لا يمكن رصد المقياس بشكل مباشر. وفي بعض هذه الحالات، تتمثل إحدى الطرق المتبعة لتقدير المقياس في استخدام أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية. ولا تُعد مثل هذه الأساليب أسساً للقياس. بل هي أساليب تُستخدم عند

[١٠] لا يحدد إطار المفاهيم ما إذا كانت قائمة الأداء المالي تضم قائمة واحدة أو قائمتين. ويستخدم إطار المفاهيم مصطلح "قائمة الربح أو الخسارة" للإشارة إلى كل من قائمة منفصلة وإلى قسم منفصل داخل قائمة واحدة للأداء المالي.

تطبيق أساس القياس. ومن ثمّ، فعند استخدام أحد هذه الأساليب، يكون من الضروري تحديد أساس القياس المستخدم والمدى الذي يعكس به الأسلوب العوامل المنطبقة على ذلك الأساس. فعلى سبيل المثال، إذا كان أساس القياس هو القيمة العادلة، فإن العوامل المنطبقة هي تلك الموضحة في الفقرة ١٤/٦.

٩٢/٦ يمكن استخدام أساليب القياس القائمة على التدفقات النقدية عند تطبيق أساس قياس معدل، على سبيل المثال، قيمة الوفاء المعدلة لاستبعاد تأثير احتمالية أن المنشأة قد تخفق في الوفاء بأحد التزاماتها (خطر الائتمان الذاتي). وقد يؤدي تعديل أسس القياس في بعض الأحيان إلى معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية أو معلومات يمكن إنتاجها وفهمها بتكاليف أقل. ومع ذلك، فقد يواجه أيضاً مستخدمو القوائم المالية صعوبة أكبر في فهم أسس القياس المعدلة.

٩٣/٦ ينشأ عدم التأكد المحيط بالناتج (انظر الفقرة ٦١/٦(أ)) من أوجه عدم التأكد المحيطة بمبلغ التدفقات النقدية المستقبلية أو توقيتها. وتُعد أوجه عدم التأكد تلك من الخصائص المهمة للأصول والالتزامات. وعند قياس أصل أو التزام بالرجوع إلى تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية غير الأكيدة، فإن أحد العوامل التي يلزم مراعاتها يتمثل في التقلبات المحتملة في المبلغ أو التوقيت التقديري لتلك التدفقات النقدية (انظر الفقرة ١٤/٦(ب)). وتتم مراعاة تلك التقلبات عند اختيار مبلغ واحد من بين مدى التدفقات النقدية المحتملة. وفي بعض الأحيان يكون المبلغ المختار هو نفسه مبلغ أحد النواتج المحتملة، لكن هذا ليس هو الحال دائماً. وعادةً ما يكون المبلغ الذي يوفر المعلومات الأكثر ملاءمة واحداً من بين المبالغ الواقعة في الجزء الأوسط من المدى (التقدير الأوسط). وتوفر التقديرات الوسطى المختلفة معلومات مختلفة. فعلى سبيل المثال:

(أ) تعكس القيمة المتوقعة (المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات، ويُعرف أيضاً باسم المتوسط الإحصائي) المدى الكامل للنواتج وتعطي أهمية أكبر للنواتج الأكثر احتمالاً من غيرها. ولا تهدف القيمة المتوقعة إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة النهائية أو التنبؤ بالمنافع الاقتصادية الأخرى الناشئة عن ذلك الأصل أو الالتزام.

(ب) يشير الحد الأقصى للمبلغ المرجح حدوثه أكثر من عدمه (يشبه الوسيط الإحصائي) إلى أن نسبة احتمالية تكبد خسارة لاحقة لا تزيد على ٥٠% وأن نسبة احتمالية جني مكسب لاحق لا تزيد على ٥٠%.

(ج) يتمثل الناتج الأكثر ترجيحاً (النمط الإحصائي) في التدفق الداخل أو الخارج النهائي الوحيد الأكثر ترجيحاً الناشئ عن الأصل أو الالتزام.

٩٤/٦ يعتمد التقدير الأوسط على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والتقلبات المحتملة في مبالغها أو توقيتها. وهو لا يغطي السعر اللازم لتحمل حالة عدم التأكد المتمثلة في أن الناتج النهائي قد يختلف عن ذلك التقدير الأوسط (بعبارة أخرى، العامل الموضح في الفقرة ١٤/٦(د)).

٩٥/٦ لا يعطي أيٌّ من التقديرات الوسطى معلومات كاملة عن مدى النواتج المحتملة. ومن ثمّ، فقد يحتاج المستخدمون إلى معلومات عن ذلك المدى.

من فقرة رقم

الفصل السابع - العرض والإفصاح

العرض والإفصاح باعتبارهما أدوات للتواصل

١/٧ تقوم المنشأة المعدة للتقرير بالإبلاغ بالمعلومات المتعلقة بأصولها والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها عن طريق عرض المعلومات والإفصاح عنها في قوائمها المالية.

٢/٧ يؤدي الإبلاغ الفعّال بالمعلومات في القوائم المالية إلى جعل المعلومات أكثر ملاءمة ويسهم في التعبير بصدق عن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها. كما يعزز من قابلية فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية ومن قابليتها للمقارنة. ويتطلب الإبلاغ الفعّال بالمعلومات في القوائم المالية ما يلي:

(أ) التركيز على أهداف ومبادئ العرض والإفصاح بدلاً من التركيز على القواعد؛

(ب) تصنيف المعلومات بطريقة تجمع بين البنود المتشابهة وتفصل بين البنود غير المتشابهة؛

(ج) تجميع المعلومات بطريقة لا تؤدي إلى حجبها سواءً بسبب التفصيل غير الضروري أو التجميع الزائد.

٣/٧ مثلما تفرض التكلفة قيوداً على القرارات الأخرى المتعلقة بالتقرير المالي، فإنها تفرض قيوداً أيضاً على القرارات المتعلقة بالعرض والإفصاح. ومن ثمّ، فعند اتخاذ القرارات المتعلقة بالعرض والإفصاح، من المهم النظر فيما إذا كانت المنافع المقدمة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق عرض معلومات معينة أو الإفصاح عنها من المرجح أن تبرر تكاليف توفير تلك المعلومات واستخدامها.

أهداف ومبادئ العرض والإفصاح

٤/٧ لتيسير الإبلاغ الفعّال بالمعلومات في القوائم المالية، فعند تحديد متطلبات العرض والإفصاح في المعايير يلزم تحقيق التوازن بين ما يلي:

(أ) منح المنشآت المرونة في تقديم المعلومات الملائمة التي تعبر بصدق عن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها؛

(ب) المطالبة بتقديم المعلومات القابلة للمقارنة، من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير وفي الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة.

٥/٧ إن تضمين أهداف العرض والإفصاح في المعايير يدعم الإبلاغ الفعّال في القوائم المالية لأن مثل هذه الأهداف تساعد المنشآت في تحديد المعلومات المفيدة وتقرير كيفية الإبلاغ عن تلك المعلومات بالطريقة الأكثر فاعلية.

٦/٧ مما يدعم الإبلاغ الفعّال في القوائم المالية أيضاً مراعاة المبادئ الآتية:

(أ) أن المعلومات التي تخص كل منشأة بمفردها تكون أكثر فائدة من التوصيفات الموحدة، التي يُشار إليها أحياناً بلفظ "النص النمطي"؛

(ب) أن تكرار المعلومات في أجزاء مختلفة من القوائم المالية غير ضروري عادةً وقد يجعل القوائم المالية أقل قابلية للفهم.

التصنيف

٧/٧ التصنيف هو فرز الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس خصائصها المشتركة لأغراض العرض والإفصاح. وتشمل هذه الخصائص -على سبيل المثال لا الحصر- طبيعة البند، ودوره (أو وظيفته) داخل الأنشطة التجارية التي تمارسها المنشأة، وكيفية قياسه.

٨/٧ قد يؤدي تصنيف الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات غير المتشابهة مع بعضها في مجموعة واحدة إلى حجب المعلومات الملائمة، والحد من القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، وقد لا يقدم تعبيراً صادقاً عمّا يستهدف التعبير عنه.

تصنيف الأصول والالتزامات

٩/٧ يتم تطبيق التصنيف على وحدة الحساب المختارة للأصل أو الالتزام (انظر الفقرات ٤٨/٤ إلى ٤-٥٥). ومع ذلك، فقد يكون من المناسب في بعض الأحيان فصل أحد الأصول أو الالتزامات إلى مكوناته المختلفة في خصائصها وتصنيف تلك المكونات بشكل منفصل. وقد يكون هذا مناسباً عندما يعزز تصنيف تلك المكونات بشكل منفصل فائدة المعلومات المالية الناتجة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب فصل أحد الأصول أو الالتزامات إلى مكونات متداولة وغير متداولة وتصنيف تلك المكونات بشكل منفصل.

المقاصة

١٠/٧ تحدث المقاصة عندما تقوم المنشأة بإثبات وقياس كل من أصل والتزام كوحدتي حساب منفصلتين، لكنها تجمعهما في مبلغٍ واحدٍ بالصافي في قائمة المركز المالي. وتقوم المقاصة بتصنيف البنود غير المتشابهة مع بعضها ولذلك فهي تُعد غير مناسبة عادةً.

١١/٧ تختلف مقاصة الأصول والالتزامات عن معالجة مجموعة من الحقوق والالتزامات كوحدة حساب واحدة (انظر الفقرات ٤٨/٤ إلى ٥٥/٤).

تصنيف حقوق الملكية

١٢/٧ لتقديم معلومات مفيدة، قد يكون من الضروري تصنيف المطالبات في حقوق الملكية بشكل منفصل عن بعضها إذا كانت لتلك المطالبات خصائص مختلفة (انظر الفقرة ٦٥/٤).

١٣/٧ وبالمثل، لتقديم معلومات مفيدة، قد يكون من الضروري تصنيف مكونات حقوق الملكية بشكل منفصل عن بعضها إذا كان بعض تلك المكونات يخضع لمتطلبات نظامية أو تنظيمية أو متطلبات أخرى معينة. فعلى سبيل المثال، يُسمح للمنشأة في بعض الدول بإجراء توزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية فقط إذا كانت لدى المنشأة الاحتياطيات الكافية المحددة على أنها قابلة للتوزيع (انظر الفقرة ٦٦/٤). وقد يوفر العرض أو الإفصاح المنفصل لتلك الاحتياطيات معلومات مفيدة.

تصنيف الدخل والمصروفات

١٤/٧ يتم تطبيق التصنيف على:

(أ) الدخل والمصروفات الناتجة عن وحدة الحساب المختارة لأصل أو التزام؛ أو

(ب) مكونات ذلك الدخل وتلك المصروفات إذا كان لتلك المكونات خصائص مختلفة وإذا كانت محددة بشكل منفصل عن بعضها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل التغير في القيمة الجارية لأحد الأصول تأثيرات تغيرات القيمة واستحقاق الفائدة (انظر الجدول ١/٦). وقد يكون من المناسب تصنيف تلك المكونات بشكل منفصل إذا كان القيام بذلك سيؤدي إلى تعزيز فائدة المعلومات المالية الناتجة.

الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر

١٥/٧ يتم تصنيف الدخل والمصروفات وتضمينهما إمّا في:

(أ) قائمة الربح أو الخسارة؛[١١] أو

(ب) خارج قائمة الربح أو الخسارة، في الدخل الشامل الآخر.

---

١١ لا يحدد إطار المفاهيم ما إذا كانت قائمة الأداء المالي تضم قائمة واحدة أو قائمتين. ويستخدم إطار المفاهيم مصطلح "قائمة الربح أو الخسارة" للإشارة إلى كل من قائمة منفصلة وإلى قسم منفصل داخل قائمة واحدة للأداء المالي. وبالمثل، يستخدم إطار المفاهيم مصطلح "إجمالي الربح أو الخسارة" للإشارة إلى كل من الإجمالي لقائمة منفصلة وإلى الإجمالي الفرعي لقسم داخل قائمة واحدة للأداء المالي.

١٦/٧ تُعد قائمة الربح أو الخسارة المصدر الأساسي للمعلومات المتعلقة بالأداء المالي للمنشأة خلال فترة التقرير. وتحتوي تلك القائمة على مجموع الربح أو الخسارة الذي يقدم وصفاً موجزاً للغاية للأداء المالي للمنشأة خلال الفترة. ويقوم العديد من مستخدمي القوائم المالية بإدراج ذلك المجموع في تحليلهم سواءً كنقطة انطلاق لذلك التحليل أو كمؤشر رئيسي للأداء المالي للمنشأة خلال الفترة. ومع ذلك، يتطلب فهم الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة إجراء تحليل لجميع الدخل والمصروفات المثبتة -بما في ذلك الدخل والمصروفات المُضمَّنة في الدخل الشامل الآخر- وأيضاً تحليل للمعلومات الأخرى المُضمَّنة في القوائم المالية.

١٧/٧ نظراً لأن قائمة الربح أو الخسارة تُعد هي المصدر الأساسي للمعلومات المتعلقة بالأداء المالي للمنشأة خلال الفترة، فإن جميع الدخل والمصروفات يتم تضمينها من حيث المبدأ في تلك القائمة. لكن عند وضع المعايير، قد يقرر المجلس في ظروف استثنائية أن الدخل أو المصروفات الناشئة عن تغير في القيمة الجارية لأصل أو التزام يلزم تضمينها في الدخل الشامل الآخر إذا كان القيام بذلك من شأنه أن يؤدي إلى تقديم المزيد من المعلومات الملائمة في قائمة الربح أو الخسارة، أو تقديم تعبير أكثر صدقاً عن الأداء المالي للمنشأة خلال تلك الفترة.

١٨/٧ يتم تضمين الدخل والمصروفات الناشئة على أساس القياس بالتكلفة التاريخية (انظر الجدول ١/٦) في قائمة الربح أو الخسارة. ويسري هذا أيضاً عندما يتم تحديد الدخل أو المصروفات من ذلك النوع بشكل منفصل كمكون لأحد التغيرات في القيمة الجارية لأصل أو التزام. فعلى سبيل المثال، في حالة قياس أصل مالي بالقيمة الجارية وفي حالة تحديد دخل الفائدة بشكل منفصل عن التغيرات الأخرى في القيمة، فإن دخل الفائدة يتم تضمينه في قائمة الربح أو الخسارة.

١٩/٧ من حيث المبدأ، يُعاد تصنيف الدخل والمصروفات المُضمَّنة في الدخل الشامل الآخر في إحدى الفترات من الدخل الشامل الآخر إلى قائمة الربح أو الخسارة في أية فترة مستقبلية عندما يؤدي القيام بذلك إلى تقديم معلومات أكثر ملاءمة في قائمة الربح أو الخسارة، أو تقديم تعبير أكثر صدقاً عن الأداء المالي للمنشأة خلال تلك الفترة المستقبلية. لكن، على سبيل المثال، إذا لم يكن هناك أي أساس واضح لتحديد الفترة التي سيكون فيها لإعادة التصنيف تلك النتيجة، أو المبلغ الذي ينبغي إعادة تصنيفه، فإن المجلس قد يقرر عند وضع المعايير أن الدخل والمصروفات المضمنة في الدخل الشامل الآخر لا يلزم إعادة تصنيفها في الفترات اللاحقة.

التجميع

٢٠/٧ التجميع هو إضافة الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات إلى بعضها إذا كانت لها خصائص مشتركة وعندما يتم تضمينها في نفس التصنيف.

٢١/٧ يؤدي التجميع إلى جعل المعلومات أكثر فائدة عن طريق تلخيص كمّ كبير من التفاصيل. لكن التجميع يخفي بعض تلك التفاصيل. ولذلك يلزم الموازنة حتى لا يتم حجب المعلومات الملائمة سواءً بتضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بسبب التجميع الزائد.

٢٢/٧ قد يلزم استخدام مستويات مختلفة من التجميع في مختلف أجزاء القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، تقدم قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي معلومات موجزة فيما يتم تقديم معلومات أكثر تفصيلاً في الإيضاحات.

من فقرة رقم

الفصل الثامن - مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

تم نقل المادة الواردة في الفصل الثامن دون تغيير من إطار مفاهيم التقرير المالي الصادر في عام ٢٠١٠. وقد ظهرت تلك المادة في الأساس في إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادر في عام ١٩٨٩.

مفاهيم رأس المال

١/٨ تطبق معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال في إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، يُعد رأس المال مرادفاً لصافي أصول المنشأة أو حقوق ملكيتها. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، يُعد رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المُستندة، على سبيل المثال، إلى وحدات الإنتاج اليومية.

٢/٨ ينبغي أن يستند اختيار المنشأة للمفهوم المناسب لرأس المال إلى احتياجات مستخدمي القوائم المالية. وبالتالي، فإنه ينبغي تطبيق المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية معنيين بشكل رئيسي بالحفاظ على رأس المال الاسمي المستثمر أو القوة الشرائية لرأس المال المستثمر. لكن إذا كان الاهتمام الرئيسي للمستخدمين هو بالقدرة التشغيلية للمنشأة، فينبغي استخدام المفهوم المادي لرأس المال. ويشير المفهوم المُختار إلى الهدف المراد تحقيقه من تحديد الربح، حتى وإن كانت هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالقياس عند جعل المفهوم قابلاً للتطبيق.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

٣/٨ تنشأ عن مفاهيم رأس المال الواردة في الفقرة ١/٨ المفاهيم الآتية المتعلقة بالحفاظ على رأس المال:

(أ) *الحفاظ على رأس المال المالي*. بموجب هذا المفهوم لا يتحقق الربح إلا إذا فاق المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد استبعاد أي توزيعات على الملاك، وأي مساهمات منهم، خلال الفترة. ويمكن قياس الحفاظ على رأس المال المالي إما بوحدات نقدية اسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) *الحفاظ على رأس المال المادي*. بموجب هذا المفهوم، لا يتحقق الربح إلا إذا فاقت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، بعد استبعاد أي توزيعات على الملاك، وأي مساهمات منهم، خلال الفترة.

٤/٨ يُعنى مفهوم الحفاظ على رأس المال بالكيفية التي تعرِّف بها المنشأة رأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه. وهو يُعد حلقة الوصل بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنه يوفر النقطة المرجعية التي يُقاس بواسطتها الربح؛ وهذا أحد المتطلبات المسبقة للتمييز بين عائد المنشأة على رأس المال واستردادها لرأس المال؛ فوحدها التدفقات الداخلة للأصول التي تفوق المبالغ اللازمة للحفاظ على رأس المال يمكن اعتبارها أرباحاً، وبالتالي، يمكن اعتبارها عائداً على رأس المال. ومن ثمّ، فإن الربح هو المبلغ الفائض الذي يبقى بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفاظ على رأس المال، عند الاقتضاء) من الدخل. وإذا فاقت المصروفات الدخل، فإن المبلغ الفائض يُعد خسارة.

٥/٨ يتطلب مفهوم الحفاظ على رأس المال المادي تبني أساس القياس القائم على التكلفة الحالية. ولكن مفهوم الحفاظ على رأس المال المالي لا يتطلب استخدام أساس معين للقياس. ويعتمد اختيار الأساس، بموجب هذا المفهوم، على نوع رأس المال المالي الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

٦/٨ يتمثل الاختلاف الرئيسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال في معالجة تأثيرات التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام، تكون المنشأة قد حافظت على رأسمالها إذا كان لديها رأس مال في نهاية الفترة بقدر ما كان لديها في بداية الفترة. وأي مبلغ زائد عمّا هو مطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة يُعد ربحاً.

٧/٨ بموجب مفهوم الحفاظ على رأس المال المالي، حيث يُعرَّف رأس المال في صورة وحدات نقدية اسمية، يعبِّر الربح عن الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة. وبالتالي، فإن الزيادات في أسعار الأصول المحتفظ بها خلال الفترة، التي يُشار إليها -بشكل متعارف عليه- على أنها مكاسب الحيازة، تُعدّ من منظور المفاهيم أرباحاً. ولكن لا يمكن إثباتها على هذا النحو حتى يتم التخلص من تلك الأصول في معاملة

تبادلية. وعندما يُعرَّف مفهوم الحفاظ على رأس المال المالي في صورة وحدات ذات قوة شرائية ثابتة، فإن الربح يعبر عن الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة خلال الفترة. وبالتالي، فإن ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول، الذي يفوق الزيادة في المستوى العام للأسعار، هو فقط الذي يعد ربحاً. وتُعالج باقي الزيادة على أنها تعديل للحفاظ على رأس المال، وبالتالي، على أنها جزء من حقوق الملكية.

٨/٨ بموجب مفهوم الحفاظ على رأس المال المادي، حيث يُعرَّف رأس المال في صورة الطاقة الإنتاجية المادية، يعبِّر الربح عن الزيادة في رأس المال ذلك خلال الفترة. ويُنظر إلى جميع التغيرات السعرية التي تؤثر على أصول والتزامات المنشأة على أنها تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة؛ وبالتالي، فإنها تُعالج على أنها تعديلات للحفاظ على رأس المال، وتُعد جزءاً من حقوق الملكية، وليس على أنها أرباح.

٩/٨ يحدد اختيار أسس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية. وتبدي النماذج المحاسبية المختلفة درجات متفاوتة من الملاءمة وإمكانية الاعتماد عليها، ويجب على الإدارة، كما هو الحال في المجالات أخرى، أن تسعى إلى تحقيق التوازن بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد. وينطبق إطار المفاهيم الماثل على شريحة من النماذج المحاسبية ويوفر دليلاً إرشادياً لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب النموذج المُختار. وليس في نية المجلس في الوقت الحاضر أن يفرض نموذجاً معيناً إلا في حالات استثنائية، كما في حالة تلك المنشآت التي تُعد تقاريرها بعملة اقتصاد يتّسم بالتضخّم الجامح. إلا أن هذه النية سيُعاد النظر فيها في ضوء التطورات العالمية.

تعديلات الحفاظ على رأس المال

١٠/٨ ينشأ عن إعادة تقويم أو إعادة عرض الأصول والالتزامات زيادة أو نقصان في حقوق الملكية. ورغم أن هذه الزيادة أو هذا النقصان يستوفي تعريف الدخل والمصروفات، فإنه لا يتم تضمينه في قائمة الدخل بموجب مفاهيم معينة للحفاظ على رأس المال. وبدلاً من ذلك، يتم تضمين هذه البنود في حقوق الملكية على أنها تعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات لإعادة التقويم.

الملحق
المصطلحات المُعرَّفة

المصطلحات المُعرَّفة التالية مقتبسة أو مستخرجة من الفقرات ذات الصلة الواردة في إطار مفاهيم التقرير المالي.

المصطلح	التعريف	المرجع
التجميع	إضافة الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات إلى بعضها إذا كانت لها خصائص مشتركة وكانت مضمَّنة في نفس التصنيف.	الإطار ٢٠/٧
الأصول	مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.	الإطار ٣/٤
المبلغ الدفتري	المبلغ الذي يتم إثبات الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية به في قائمة المركز المالي.	الإطار ١/٥
التصنيف	فرز الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس خصائصها المشتركة لأغراض العرض والإفصاح.	الإطار ٧/٧
القوائم المالية المجمعة	القوائم المالية لمنشأة معدة للتقرير عندما تضم تلك المنشأة منشأتين أو أكثر لا تربط فيما بينها جميعاً علاقة المنشأة الأم بالمنشآت التابعة.	الإطار ١٢/٣
القوائم المالية الموحدة	القوائم المالية لمنشأة معدة للتقرير عندما تضم تلك المنشأة كلاً من المنشأة الأم ومنشآتها التابعة.	الإطار ١١/٣
السيطرة على المورد الاقتصادي	القدرة الحالية على توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تتدفق منه.	الإطار ٢٠/٤
إلغاء الإثبات	الحذف الكامل أو الجزئي لأصل أو التزام مثبت، من قائمة المركز المالي للمنشأة.	الإطار ٢٦/٥
المورد الاقتصادي	حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.	الإطار ٤/٤
الخصائص النوعية المعزِّزة	خاصية نوعية تجعل المعلومات المفيدة أكثر فائدة. والخصائص النوعية المعززة هي القابلية للمقارنة وقابلية التحقق من الصحة وتوفر المعلومات في الوقت المناسب والقابلية للفهم.	الإطار ٤/٢، الإطار ٢٣/٢
حقوق الملكية	الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.	الإطار ٦٣/٤
المطالبة في حقوق الملكية	المطالبة في الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.	الإطار ٦٤/٤
العقد قيد التنفيذ	عقد، أو جزء من عقد، غير منفذ على حدٍ سواء - أي إن الطرفين لم ينفذ كلاهما أياً من الواجبات التي عليهما، أو كلا الطرفين قد نفّذا بشكل جزئي الواجبات التي عليهما بقدرٍ متساوٍ.	الإطار ٥٦/٤
عدم التأكد المحيط بالوجود	عدم التأكد مما إذا كان الأصل أو الالتزام موجوداً.	الإطار ١٣/٤، الإطار ٣٥/٤

المصروفات	الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.	الإطار ٦٩/٤
الخاصية النوعية الأساسية	خاصية نوعية يجب أن تتسم بها المعلومات المالية حتى تكون مفيدة للمستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام. والخاصيتان النوعيتان الأساسيتان هما الملاءمة والتعبير الصادق.	الإطار ٤/٢، الإطار ٥/٢
التقرير المالي ذو الغرض العام	تقرير يقدم معلومات مالية عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها والتغيرات في تلك الموارد الاقتصادية والمطالبات، وتكون تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين الرئيسيين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة.	الإطار ٢/١، الإطار ١٢/١
القوائم المالية ذات الغرض العام	شكل معين من أشكال التقارير المالية ذات الغرض العام التي تقدم معلومات عن أصول المنشأة المعدة للتقرير والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها.	الإطار ٢/٣
الدخل	الزيادات في الأصول، أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.	الإطار ٦٨/٤
الالتزام	واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.	الإطار ٢٦/٤
المعلومات ذات الأهمية النسبية	تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها.	الإطار ١١/٢
المقياس	نتيجة تطبيق أحد أسس القياس على أصل أو التزام وما يتعلق به من دخل ومصروفات.	الإطار ١/٦
أساس القياس	سمة محددة -على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو قيمة الوفاء- للبند الذي يتم قياسه.	الإطار ١/٦
عدم التأكد المحيط بالقياس	عدم التأكد الذي ينشأ عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية الواردة في التقارير المالية بشكل مباشر ومن ثم يلزم تقديرها.	الإطار ١٩/٢
المقاصة	تجميع أصل والتزام مثبتين ومقاسين كوحدتي حساب منفصلتين في مبلغٍ واحدٍ بالصافي في قائمة المركز المالي.	الإطار ١٠/٧
عدم التأكد المحيط بالناتج	عدم تأكد محيط بمبلغ أو توقيت أي تدفق داخل أو خارج للمنافع الاقتصادية التي ستنتج عن أصل أو التزام.	الإطار ٦١/٦
القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية	في سياق الحديث عن الموارد الاقتصادية، سمة موجودة بالفعل وسوف تنتج عنها في ظرف واحد على الأقل منافع اقتصادية للمنشأة بخلاف تلك المتاحة لجميع الأطراف الأخرى.	الإطار ١٤/٤

المصطلح	التعريف	المرجع
المستخدمون الرئيسيون (للتقارير المالية ذات الغرض العام)	المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون.	الإطار ١/٢
الحيطة	التزام الحذر عند القيام باجتهادات في الظروف التي يحيط بها عدم التأكد. والمقصود بتوخي الحيطة هو ألا تكون الأصول والدخل مبالغاً فيها وألا تكون الالتزامات والمصروفات منتقصاً منها. وبالمثل، لا يسمح توخي الحيطة بالتقليل من الأصول أو الدخل أو المبالغة في الالتزامات أو المصروفات.	الإطار ٢/١٦
الإثبات	هو آلية التعرف على كل بند مستوفٍ لتعريف أحد عناصر القوائم المالية -الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات- لغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي. ويستلزم الإثبات وصف البند في واحدة من تلك القوائم -سواءً وصفه بمفرده أو مع بنود أخرى- بكلمات وبمبلغ نقدي، وتضمين ذلك المبلغ برقم إجمالي واحد أو أكثر في تلك القائمة.	الإطار ٥/١
المنشأة المعدة للتقرير	المنشأة المطالبة بإعداد، أو التي تختار إعداد، القوائم المالية ذات الغرض العام.	الإطار ٣/١٠
القوائم المالية غير الموحدة	القوائم المالية إذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي المنشأة الأم وحدها.	الإطار ٣/١١
وحدة الحساب	الحق أو مجموعة الحقوق، أو الواجب أو مجموعة الواجبات، أو مجموعة الحقوق والواجبات، التي تُطبق عليها ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس.	الإطار ٤/٤٨
المعلومات المالية المفيدة	المعلومات المالية التي تفيد المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة المعدة للتقرير. وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وأن تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه.	الإطار ١/٢، الإطار ٢/٤
المستخدمون (للتقارير المالية ذات الغرض العام)	انظر المستخدمون الرئيسيون (للتقارير المالية ذات الغرض العام)	–

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

١١ (تعديل):

١١ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي عن تلك التي كانت تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام مبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ويترتب على ذلك تعديلات ناشئة عن أحداث ومعاملات وقعت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات بشكل مباشر في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسباً، في صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وبشكل خاص، إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لقياس فئة من العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦، فإنه يجب إثبات فائض إعادة التقويم في حساب فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية، ويتم التصرف فيه لاحقاً وفق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

سبب التعديل:

تم تقييد الاختيارات التي يتيحها المعيار في الفقرة رقم (١١) فيما يختص فقط بإثبات الفرق الناتج عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، بحيث يتم إثبات أي فرق ينتج في حساب إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية ويتم التصرف فيه لاحقاً وفق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١٦). وتمت هذه الإضافة لضمان الاتساق في المعالجات المحاسبية اللاحقة، وعدم إتاحة هذه الفروقات للتوزيع مباشرة.

د٥أ (إضافة فقرة):

د٥أ إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند، فيجب أن يقوم بعملية التقويم مقيِّم مؤهل، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، وحاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة (د٥) وذلك لاشتراط أن يتم استخدام خدمات مقيِّم مستقل ومؤهل إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١
تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو ضمان أن تحتوي *أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي*، وتقاريرها المالية الأولية لجزء من الفترة التي تشملها تلك القوائم المالية، على معلومات ذات جودة عالية:

(أ) تكون واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة عبر جميع الفترات المعروضة؛

(ب) توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقاً *للمعايير الدولية للتقرير المالي*؛

(ج) يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتحققة منها.

النطاق

٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في:

(أ) أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) كل تقرير مالي أولي، إن وجد، تقوم بعرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقرير المالي الأولي" لجزء من الفترة التي تشملها أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

٣ أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ في تلك القوائم المالية على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي. وتكون القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي إذا كانت المنشأة، على سبيل المثال:

(أ) قد قامت بعرض أحدث قوائمها المالية السابقة:

(١) وفقاً للمتطلبات الوطنية التي لا تتسق مع المعايير الدولية للتقرير المالي من جميع النواحي؛ أو

(٢) وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي من جميع النواحي، باستثناء أن القوائم المالية لم تتضمن نصاً صريحاً وغير متحفظ بأنها التزمت بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٣) متضمنة نصاً صريحاً على التزامها ببعض المعايير الدولية للتقرير المالي، ولكن ليس كلها؛ أو

(٤) وفقاً للمتطلبات الوطنية غير المتسقة مع المعايير الدولية للتقرير المالي، باستخدام بعض المعايير الدولية للتقرير المالي الفردية للمحاسبة عن البنود التي لم توجد لها متطلبات وطنية؛ أو

(٥) وفقاً للمتطلبات الوطنية، مع مطابقة بعض المبالغ مع المبالغ التي تم تحديدها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) قد قامت بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي للاستخدام الداخلي فقط، دون إتاحتها لملاك المنشأة أو لأي مستخدمين خارجيين آخرين؛ أو

(ج) قد قامت بإعداد حزمة تقارير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)؛ أو

(د) لم تقم بعرض قوائم مالية للفترات السابقة.

٤ ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عندما تطبق المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة. ولا ينطبق عندما تكون المنشأة، على سبيل المثال:

(أ) قد أوقفت عرض القوائم المالية المعدة وفقاً للمتطلبات الوطنية، والتي كانت تعرضها في السابق بالإضافة إلى مجموعة أخرى من القوائم المالية التي تضمنت نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(ب) قد عرضت القوائم المالية في السنة السابقة وفقاً للمتطلبات الوطنية وتضمنت تلك القوائم المالية نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(ج) قد عرضت القوائم المالية في السنة السابقة وتضمنت نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي حتى ولو تحفظ مراجعو الحسابات في تقريرهم على تلك القوائم المالية.

٤أ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢ و٣، فإن المنشأة التي طبقت المعايير الدولية للتقرير المالي في فترة تقرير سابقة، ولكن لم تتضمن أحدث قوائمها المالية السنوية السابقة نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي، يجب عليها إمّا تطبيق هذا المعيار أو تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء" وكأن المنشأة لم تتوقف قط عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

٤ب عندما لا تختار المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي وفقاً للفقرة ٤أ، فيجب عليها رغم ذلك تطبيق متطلبات الإفصاح المبينة في الفقرتين ٢٣أ- ٢٣ب من المعيار الدولي للتقرير المالي ١، إضافة إلى الإفصاح عن المتطلبات المبينة في المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

٥ لا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على التغييرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بإجرائها منشأة تطبق بالفعل المعايير الدولية للتقرير المالي. وتخضع مثل هذه التغييرات لما يلي:

(أ) متطلبات التغييرات في السياسات المحاسبية، الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛

(ب) متطلبات التحول المحددة، الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

الإثبات والقياس

قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي

٦ يجب على المنشأة أن تعد وتعرض قائمة مركز مالي افتتاحية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وتُعد هذه هي نقطة البداية لمحاسبتها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

السياسات المحاسبية

٧ **يجب على المنشأة أن تستخدم في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي نفس السياسات المحاسبية المستخدمة خلال جميع الفترات المعروضة في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار من المعايير الدولية للتقرير المالي سارية المفعول في نهاية أول فترة تقرير لها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٣-١٩ والملاحق ب–هـ.**

٨ لا يجوز للمنشأة أن تطبق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية للتقرير المالي كانت سارية المفعول في تواريخ أسبق. ويمكن للمنشأة أن تطبق معياراً دولياً جديداً للتقرير المالي لم يعد إلزامياً بعد إذا كان ذلك المعيار يسمح بالتطبيق المبكر.

مثال: التطبيق المتسق لأحدث إصدار من المعايير الدولية للتقرير المالي

الخلفية

نهاية أول فترة تقرير للمنشأة أ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وقررت المنشأة أ أن تعرض معلومات مقارنة في تلك القوائم المالية لسنة واحدة فقط (انظر الفقرة ٢١). وتبعاً لذلك، فإن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو بداية العمل في ١ يناير ٢٠٠٤ (أو بعبارة أخرى، نهاية العمل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣). وكانت المنشأة أ تعرض قوائمها المالية سنوياً، وفقاً *لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها*، في ٣١ ديسمبر من كل سنة، وذلك حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

المنشأة أ مطالبة بتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي سارية المفعول للفترات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ في:

(أ) إعداد وعرض قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في ١ يناير ٢٠٠٤؛

(ب) إعداد وعرض قائمة مركزها المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (بما في ذلك مبالغ المقارنة لسنة ٢٠٠٤)، وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن السنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (بما في ذلك مبالغ المقارنة لسنة ٢٠٠٤) والإفصاحات (بما في ذلك معلومات المقارنة لسنة ٢٠٠٤).

في حالة وجود معيار دولي جديد للتقرير المالي ليس إلزامياً بعد، ولكنه يسمح بالتطبيق المبكر، فإنه يُسمح للمنشأة أ أن تطبق ذلك المعيار في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، ولكن دون أن تكون ملزمة بذلك.

٩ إن أحكام التحول الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي والتي تنطبق على التغييرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بإجرائها منشأة تستخدم بالفعل المعايير الدولية للتقرير المالي، لا تنطبق على تحول المنشأة المطبقة لأول مرة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، باستثناء ما هو محدد في الملاحق ب-هـ.

١٠ باستثناء ما هو موضح في الفقرات ١٣-١٩ والملاحق ب- هـ، يجب على المنشأة، في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) أن تثبت جميع الأصول والالتزامات المطلوب إثباتها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) ألا تثبت بنوداً على أنها أصول أو التزامات إذا كانت المعايير الدولية للتقرير المالي لا تسمح بمثل هذا الإثبات؛

(ج) أن تعيد تصنيف البنود التي قامت بإثباتها وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها على أنها نوع معين من أنوع الأصول أو الالتزامات أو مكونات لحقوق الملكية، ولكنها تُعد نوعاً مختلفاً من الأصول أو الالتزامات أو مكونات حقوق الملكية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(د) أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي عند قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

١١ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي عن تلك التي كانت تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام مبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ويترتب على ذلك تعديلات ناشئة عن أحداث ومعاملات وقعت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات بشكل مباشر في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسباً، في صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

١٢ يحدد هذا المعيار الدولي للتقرير المالي صنفين من الاستثناءات للمبدأ الذي يوجب التزام قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بكل معيار من المعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) تمنع الفقرات ١٤-١٧والملحق ب التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

(ب) تمنح الملاحق ج–هـ إعفاءات من تطبيق بعض متطلبات المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٣ يمنع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي. وقد وردت هذه الاستثناءات في الفقرات ١٤–١٧ وفي الملحق ب.

التقديرات

١٤ **يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متسقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها (بعد إدخال التعديلات اللازمة لإظهار أثر أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.**

١٥ قد تحصل المنشأة على معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بشأن تقديرات أعدتها بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ووفقاً للفقرة ١٤، يجب على المنشأة أن تعالج الحصول على تلك المعلومات بنفس طريقة معالجتها للأحداث الواقعة بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير". فعلى سبيل المثال، لنفترض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو ١ يناير ٢٠٠٤، وفي ١٥ يوليو ٢٠٠٤ ظهرت معلومات جديدة تتطلب تنقيح تقدير تم إجراؤه في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ففي هذه الحالة، لا يجوز للمنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (ما لم يلزم تعديل التقديرات تبعاً لأي اختلافات في السياسات المحاسبية أو ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن التقديرات كانت خاطئة). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تعكس أثر تلك المعلومات الجديدة ضمن الربح أو الخسارة (أو ضمن الدخل الشامل الآخر، إذا كان ذلك مناسباً) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

١٦ قد تحتاج المنشأة إلى إجراء تقديرات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى تلك المعايير، لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها. واتساقاً مع المعيار الدولي للمحاسبة ١٠، فإن تلك التقديرات التي تمت وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تعكس الظروف القائمة في تاريخ التحول إلى تلك المعايير. وعلى وجه التحديد، فإن تقديرات أسعار السوق أو معدلات الفائدة أو أسعار صرف العملات الأجنبية، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب أن تعكس ظروف السوق في ذلك التاريخ.

١٧ تنطبق الفقرات ١٤–١٦ على قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وتنطبق أيضاً على فترة المقارنة المعروضة في أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وفي هذه الحالة، يتم استبدال الإشارات إلى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بإشارات إلى نهاية فترة المقارنة تلك.

الإعفاءات من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٨ قد تختار المنشأة أن تستخدم واحداً أو أكثر من الإعفاءات المُتضمنة في الملاحق ج–هـ ولا يجوز للمنشأة أن تطبق هذه الإعفاءات، بالقياس المنطقي، على بنود أخرى.

١٩ [حذفت]

العرض والإفصاح

٢٠ لا يقدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

معلومات المقارنة

٢١ يجب أن تتضمن أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي -على الأقل– ثلاث قوائم للمركز المالي، وقائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (في حال عرضها)، وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المتعلقة بها، بما في ذلك معلومات المقارنة لجميع القوائم المعروضة.

معلومات المقارنة والملخصات التاريخية غير المُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي

٢٢ تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات مختارة للفترات التي تسبق أول فترة تعرض لها معلومات مقارنة كاملة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولا يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تلتزم مثل هذه الملخصات بمتطلبات الإثبات والقياس الخاصة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات المقارنة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها بالإضافة إلى معلومات المقارنة المطلوبة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١. وفي أية قوائم مالية تتضمن ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنة مُعدَّة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، يجب على المنشأة أن:

(أ) تذكر بوضوح أن المعلومات المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها ليست مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) تفصح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي من شأنها أن تجعل القوام المالية ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ولا يلزم المنشأة أن تحدد حجم تلك التعديلات.

توضيح التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي

٢٣ يجب على المنشأة أن توضح كيف أثر التحول من المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية التي تم التقرير عنها.

٢٣أ يجب على المنشأة التي طبقت المعايير الدولية للتقرير المالي في فترة سابقة، كما هو موضح في الفقرة ٤أ، أن تفصح عما يلي:

(أ) سبب توقفها عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) سبب استئنافها لتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

٢٣ب عندما لا تختار المنشأة، وفقاً للفقرة ٤أ، أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١، يجب عليها أن توضح الأسباب وراء اختيار تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي كما لو كانت لم تتوقف أبداً عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

المطابقات

٢٤ للالتزام بالفقرة ٢٣، يجب أن تشمل أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) مطابقات لحقوق ملكيتها التي تم التقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها مع حقوق ملكيتها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لكل من التاريخين التاليين:

(١) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(٢) نهاية آخر فترة تم عرضها ضمن أحدث قوائم مالية سنوية مُعدَّة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

(ب) مطابقة لمجموع دخلها الشامل وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لآخر فترة معروضة ضمن أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة. ويجب أن تكون نقطة البداية لتلك المطابقة هي مجموع الدخل الشامل لنفس الفترة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، وإذا لم تقم المنشأة بالتقرير عن مثل هذا المجموع، تكون نقطة البداية الربح أو الخسارة بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

(ج) إذا قامت المنشأة بإثبات أو عكس أي خسائر هبوط للمرة الأولى عند إعداد قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب تقديم الإفصاحات التي كان سيتطلبها المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" فيما لو كانت المنشأة قد قامت بإثبات تلك العكوسات أو خسائر الهبوط في الفترة التي تبدأ بتاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

٢٥ يجب أن تقدم المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(أ) و(ب) تفاصيل كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات ذات الأهمية النسبية الطارئة على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل. وإذا كانت المنشأة قد عرضت قائمة للتدفقات النقدية بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، فيجب عليها أيضاً شرح التعديلات ذات الأهمية النسبية الطارئة على قائمة التدفقات النقدية.

٢٦ إذا أصبحت المنشأة على علم بأخطاء وقعت في ظل تطبيق المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، فإن المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(أ) و(ب) يجب أن تميز تصحيح تلك الأخطاء عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

٢٧ لا ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٨ على التغييرات في السياسة المحاسبية التي تقوم بها المنشأة عند تبنيها للمعايير الدولية للتقرير المالي ولا على التغييرات في تلك السياسات إلا بعد أن تعرض أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولذلك، فإن متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨ المتعلقة بالتغييرات في السياسات المحاسبية لا تنطبق على أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

٢٧أ إذا قامت المنشأة خلال الفترة التي تشملها أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بتغيير سياساتها المحاسبية أو استخدامها للإعفاءات التي يحتوي عليها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فيجب عليها شرح التغييرات بين أول تقرير مالي أولي لها مُعد وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي وأول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وفقاً للفقرة ٢٣، ويجب عليها تحديث المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(أ) و(ب).

٢٨ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية للفترات السابقة، فإن أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

تعيين الأصول المالية أو الالتزامات المالية

٢٩ يُسمح للمنشأة بأن تعين الأصل المالي، المُثبت سابقاً، على أنه أصل مالي مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة د١٩أ. ويجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة للأصول المالية المعينة على هذا النحو في تاريخ التعيين وعن تصنيفها ومبلغها الدفتري في القوائم المالية السابقة.

٢٩أ يُسمح للمنشأة بأن تعين الالتزام المالي، المُثبت سابقاً، على أنه التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة د١٩. ويجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة للالتزامات المالية المعينة على هذا النحو في تاريخ التعيين وعن تصنيفها ومبلغها الدفتري في القوائم المالية السابقة.

استخدام القيمة العادلة على أنها تكلفة مفترضة

٣٠ إذا كانت المنشأة تستخدم القيمة العادلة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي على أنها تكلفة مُفترضة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو عقار استثماري أو أصل غير ملموس أو أصل حق استخدام (انظر الفقرتين د٥ ود٧)، فإن أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تفصح، لكل بند مستقل في قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، عمّا يلي:

(أ) مجموع تلك القيم العادلة؛

(ب) التعديل الإجمالي في المبالغ الدفترية التي تم التقرير عنها بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

استخدام التكلفة المفترضة للاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة

٣١ وبالمثل، إذا كانت المنشأة تستخدم تكلفة مفترضة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لاستثمار في منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة في قوائمها المالية المنفصلة (انظر الفقرة د١٥)، فإن أول قوائم مالية للمنشأة معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تفصح عمّا يلي:

(أ) التكلفة المفترضة الإجمالية لتلك الاستثمارات التي تكلفتها المفترضة هي المبلغ الدفتري وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها؛

(ب) التكلفة المفترضة الإجمالية لتلك الاستثمارات التي تكلفتها المفترضة هي القيمة العادلة؛

(ج) التعديل الإجمالي في المبالغ الدفترية التي تم التقرير عنها بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

استخدام التكلفة المفترضة لأصول النفط والغاز

٣١أ إذا كانت المنشأة تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د٨أ(ب) لأصول النفط والغاز، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأساس التي تم بموجبه تخصيص المبالغ الدفترية التي تم تحديدها بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

استخدام التكلفة المفترضة للعمليات الخاضعة لتنظيم الأسعار

٣١ب إذا كانت المنشأة تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د٨ب للعمليات الخاضعة لتنظيم الأسعار، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأساس الذي بناءً عليه تم تحديد المبالغ الدفترية بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

استخدام التكلفة المفترضة بعد تضخم جامح بشكل حاد

٣١ج إذا اختارت المنشأة قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة واستخدام تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بسبب تضخم جامح بشكل حاد (انظر الفقرات د٢٦-د٣٠)، فيجب أن تفصح أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي عن توضيح لكيفية وأسباب امتلاك المنشأة في السابق، ثم عدم امتلاكها الآن، لعملة وظيفية لها كلا الخاصيتين الآتيتين:

(أ) عدم توفر مؤشر عام للأسعار يمكن الاعتماد عليه لجميع المنشآت التي لها معاملات وأرصدة بالعملة.

(ب) عدم إمكانية المبادلة بين العملة وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

التقارير المالية الأولية

٣٢ للالتزام بالفقرة ٢٣ في حالة قيام المنشأة بعرض تقرير مالي أولي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ لجزء من الفترة التي تشملها أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة أن تستوفي المتطلبات الآتية إضافة إلى المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤:

(أ) إذا كانت المنشأة قد عرضت تقريراً مالياً أولياً للفترة الأولية المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة، فإن كل تقرير أولي يجب أن يتضمن:

(١) مطابقة لحقوق ملكية المنشأة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها في نهاية تلك الفترة الأولية المقارنة مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي في ذلك التاريخ؛

(٢) مطابقة لمجموع الدخل الشامل وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لتلك الفترة الأولية المقارنة (الفترة الأولية الحالية ومن بداية السنة حتى تاريخه). ويجب أن تكون نقطة البداية لتلك المطابقة هي مجموع الدخل الشامل وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها لتلك الفترة، وإذا كانت المنشأة لم تقم بالتقرير عن مثل هذا المجموع، تكون نقطة البداية هي الربح أو الخسارة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

(ب) بالإضافة إلى المطابقتين المطلوبتين بموجب البند (أ)، فإن أول تقرير مالي أولي للمنشأة مُعد وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ لجزء من الفترة التي تشملها أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تتضمن المطابقتين الموضحتين في الفقرة ٢٤(أ) و(ب) (مضافاً إليهما التفاصيل المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٥ و٢٦) أو إشارة مرجعية إلى وثيقة أخرى منشورة تتضمن هاتين المطابقتين.

(ج) إذا غيرت المنشأة سياساتها المحاسبية أو استخدامها للإعفاءات المُتضمنة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فيجب عليها توضيح التغييرات في كل تقرير مالي أولي من هذا القبيل وفقاً للفقرة ٢٣ وتحديث المطابقتين المطلوبتين بموجب البندين (أ) و(ب).

٣٣ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ تقديم حد أدنى من الإفصاحات التي تستند إلى افتراض بأن مستخدمي التقرير المالي الأولي يمكنهم أيضاً الاطلاع على أحدث قوائم مالية سنوية. ومع ذلك، فإن المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ يتطلب أيضاً من المنشأة الإفصاح عن "أي أحداث أو معاملات تكون ذات أهمية نسبية لفهم الفترة الأولية الحالية". ولذلك، فإذا لم تكن المنشأة المطبقة لأول مرة قد أفصحت في أحدث قوائمها المالية السنوية المُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها عن معلومات ذات أهمية نسبية لفهم الفترة الأولية الحالية، فإن تقريرها المالي الأولي يجب أن يفصح عن تلك المعلومات أو يجب أن يتضمن إشارة مرجعية لوثيقة أخرى منشورة تحتوي على تلك المعلومات.

تاريخ السريان

٣٤ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إذا كانت أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي لفترة تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

٣٥ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرتين د١(ن) ود٢٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض" (المنقح في ٢٠٠٧) على فترة أسبق، فإن تلك التعديلات يجب تطبيقها لتلك الفترة الأسبق.

٣٦ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرات ١٩ وج١ وج٤(و) و(ز). وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فإن التعديلات يجب تطبيقها أيضاً لتلك الفترة الأسبق.

٣٧ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرتين ب١ و ب٧. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) على فترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٣٨ أضافت التعديلات التي بعنوان "تكلفة الاستثمار في منشأة تابعة أو منشأة تخضع لسيطرة مشتركة أو منشأة زميلة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادرة في مايو ٢٠٠٨، الفقرات ٣١ ود١(ز) ود١٤ ود١٥. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق الفقرات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ تم تعديل الفقرة ب٧ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأسبق.

٣٩أ أضافت التعديلات التي بعنوان "إعفاءات إضافية للمنشآت المطبقة لأول مرة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١)، الصادرة في يوليو ٢٠٠٩، الفقرات ٣١أ ود٨أ ود٩أ ود٢١أ، وعدلت الفقرة د١(ج) و(د) و(١). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ب [حذفت]

٣٩ج أضاف تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩ "التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية" الفقرة د٢٥. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩.

٣٩د [حذفت]

٣٩هـ أضافت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠ الفقرات ٢٧أ و٣١ب ود٨ب، وعدلت الفقرات ٢٧ و٣٢ ود١(ج) ود٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أسبق فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويُسمح للمنشآت التي طبقت المعايير

الدولية للتقرير المالي في فترات قبل تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ١ أو التي طبقت المعيار الدولي للتقرير المالي ١ في فترة سابقة بتطبيق التعديل على الفقرة د٨ بأثر رجعي في أول فترة سنوية بعد سريان التعديل. ويجب على المنشأة التي تطبق الفقرة د٨ بأثر رجعي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٣٩و [حذفت]

٣٩ز [حذفت]

٣٩ح أدت التعديلات الصادرة في ديسمبر ٢٠١٠ بعنوان "التضخم الجامح بشكل حاد وإزالة التواريخ المحددة للمنشآت المطبقة لأول مرة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١) إلى تعديل الفقرات ب٢ ود١ ود٢٠، وأضافت الفقرات ٣١ج ود٢٦-د٣٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

٣٩ط عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣١ وب٧ وج١ ود١ ود١٤ ود١٥، وأضافا الفقرة د٣١. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٣٩ي حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ١٩، وعدل تعريف القيمة العادلة الوارد في الملحق أ، وعدل الفقرتين د١٥ ود٢٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٣٩ك أدت التعديلات الصادرة في يونيو ٢٠١١ بعنوان "عرض بنود الدخل الشامل الاخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١) إلى تعديل الفقرة ٢١. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المُعدَّل في يونيو ٢٠١١.

٣٩ل عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" (المعدل في يونيو ٢٠١١) الفقرة د١، وحذف الفقرتين د١٠ ود١١. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المعدل في يونيو ٢٠١١).

٣٩م أضاف تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي" الفقرة د٣٢ وعدل الفقرة د١. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠.

٣٩ن أضافت التعديلات التي بعنوان "القروض الحكومية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١)، الصادرة في مارس ٢٠١٢، الفقرات ب١(و) وب١٠- ب١٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق.

٣٩س تشير الفقرتان ب١٠ وب١١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الإشارات الواردة في الفقرتين ب١٠ وب١١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارات إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

٣٩ع أضافت "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩ – ٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرات ٤أ و٤ب و٢٣أ و٢٣ب. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ف عدلت "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة د٢٣. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق ذلك التعديل على فترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ص عدلت "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩ – ٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة ٢١. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق ذلك التعديل على فترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ق أدت التعديلات الصادرة في يونيو ٢٠١٢ بعنوان "القوائم المالية الموحدة، والترتيبات المشتركة، والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢) إلى تعديل الفقرة د٣١. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ (المعدل في يونيو ٢٠١٢).

٣٩ر أدت التعديلات الصادرة في أكتوبر ٢٠١٢ بعنوان "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧) إلى تعديل الفقرتين د١٦ ود١٧ والملحق ج. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق للتعديل "المنشآت الاستثمارية". وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها أيضاً تطبيق جميع التعديلات المتضمنة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٣٩ش] حذفت[

٣٩ت عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"، الصادر في يناير ٢٠١٤، الفقرة د٨ب. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ على فترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل على تلك الفترة الأسبق.

٣٩ث أدى التعديل الصادر في مايو ٢٠١٤ بعنوان "المحاسبة عن اقتناء حصص في عمليات مشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١) إلى تعديل الفقرة ج٥. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق التعديلات ذات الصلة على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ في فترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل على الفقرة ج٥ في تلك الفترة الأسبق.

٣٩خ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة د١، وحذف الفقرة د٢٤ والعنوان المتعلق بها، وأضاف الفقرتين د٣٤ ود٣٥ والعنوان المتعلق بهما. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٣٩ذ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢٩ وب١–ب٦ ود١ ود١٤ ود١٥ ود١٩ ود٢٠، وحذف الفقرات ٣٩ب و٣٩ز و٣٩ش، وأضاف الفقرات ٢٩أ وب٨– ب٨ز وب٩ ود١٩أ–د١٩ج ود٣٣ وهـ١ وهـ٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٩ض أدت التعديلات الصادرة في أغسطس ٢٠١٤ بعنوان "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧) إلى تعديل الفقرة د١٤، وأضافت الفقرة د١٥أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩أأ [حذفت]

٣٩أ ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرات ٣٠ وج٤ ود١ ود٧ ود٨ب ود٩، وحذف الفقرة د٩أ، وأضاف الفقرات د٩ب- د٩هـ ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٣٩أج أضاف التفسير الدولي ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً" الفقرة د٣٦، وعدل الفقرة د١. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق التفسير الدولي ٢٢.

٣٩أد عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٤-٢٠١٦"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٦، الفقرات ٣٩ل و٣٩ر، وحذفت الفقرات ٣٩د و٣٩و و٣٩أأ، وهـ٣- هـ٧. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ.

٣٩أ هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين"، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرتين ب١ ود١، وحذف العنوان قبل الفقرة د٤ والفقرة د٤، وأضاف بعد الفقرة ب١٢ عنواناً والفقرة ب١٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٣٩أو أضاف تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣ "عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل" الفقرة هـ٨. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تقوم بتطبيق التفسير ٢٣.

٣٩ أز عدَّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٨-٢٠٢٠"، الصادرة في مايو ٢٠٢٠، الفقرة د١(و) وأضافت الفقرة د١٣أ. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩أح عدل الإصدار "الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة"، الصادر في مايو ٢٠٢١، الفقرة ب١ وأضاف الفقرة ب١٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب المعيار الدولي للتقرير المالي ١ (الصادر في ٢٠٠٣)

٤٠ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل المعيار الدولي للتقرير المالي ١ (الصادر في ٢٠٠٣ والمعدل في مايو ٢٠٠٨).

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي	بداية أسبق فترة تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في **أول قوائم مالية لها مُعدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
التكلفة المفترضة	مبلغ يُستخدم على أنه بديل للتكلفة أو التكلفة المهلكة في تاريخ معين. ويفترض الإهلاك أو الاستنفاد اللاحق أن المنشأة قد قامت بإثبات الأصل أو الالتزام –بشكل أولي- في ذلك التاريخ المعين وأن تكلفته كانت مساوية للتكلفة المفترضة.
القيمة العادلة	السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣).
أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة **المعايير الدولية للتقرير المالي**، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	أحدث فترة تقرير تشملها **أول قوائم مالية للمنشأة مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
المنشأة المُطبقة لأول مرة	المنشأة التي تعرض **أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
المعايير الدولية للتقرير المالي	المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وهي تشمل: (أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛ (ب) المعايير الدولية للمحاسبة؛ (ج) التفسيرات الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي؛ (د) التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات الدولية السابقة.[1]
قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	قائمة المركز المالي للمنشأة في **تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي**.
المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها	الأساس المحاسبي الذي كانت **المنشأة المُطبقة لأول مرة** تستخدمه مباشرة قبل تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

[1] تم تعديل تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي بعد تغيير المسميات التي استحدثها النظام الأساسي المنقح لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي في ٢٠١٠.

الملحق ب
الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب١ يجب على المنشأة تطبيق الاستثناءات الآتية:

(أ) إلغاء إثبات الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرتان ب٢ وب٣)؛

(ب) المحاسبة عن التحوط (الفقرات ب٤– ب٦)؛

(ج) الحصص غير المسيطرة (الفقرة ب٧)؛

(د) تصنيف وقياس الأصول المالية (الفقرات ب٨-ب٨ج)؛

(ه) الهبوط في قيمة الأصول المالية (الفقرات ب٨د-ب٨ز)؛

(و) المشتقات المدمجة (الفقرة ب٩)؛

(ز) القروض الحكومية (الفقرات ب١٠– ب١٢)؛

(ح) عقود التأمين (الفقرة ب١٣)؛

(ط) الضريبة المؤجلة المتعلقة بعقود الإيجار والتزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة (الفقرة ب١٤).

إلغاء إثبات الأصول المالية والالتزامات المالية

ب٢ باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ب٣، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر مستقبلي على المعاملات التي تحدث في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو بعده. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بإلغاء إثبات أصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، نتيجة لمعاملة حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فلا يجوز لها إثبات تلك الأصول والالتزامات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (ما لم تكن مؤهلة للإثبات نتيجة لمعاملة أو حدث لاحق).

ب٣ بالرغم مما هو مذكور في الفقرة ب٢، يمكن للمنشأة تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر رجعي ابتداءً من أي تاريخ تختاره المنشأة، شريطة أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الأصول المالية والالتزامات المالية المُلغى إثباتها نتيجة لمعاملات سابقة قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة بشكل أولي عن تلك المعاملات.

المحاسبة عن التحوط

ب٤ كما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) قياس جميع المشتقات بالقيمة العادلة؛

(ب) إزالة جميع الخسائر والمكاسب المؤجلة الناشئة عن المشتقات التي تم التقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها كما لو كانت أصولاً أو التزامات.

ب٥ لا يجوز للمنشأة أن تعكس في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي علاقة تحوط من نوع غير مؤهل للمحاسبة عن التحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (على سبيل المثال، علاقات التحوط العديدة التي تكون أداة التحوط فيها خياراً مكتوباً قائماً بذاته أو صافي خيار مكتوب، أو يكون البند المتحوط له فيها هو صافي مركز في تحوط تدفق نقدي لمخاطر أخرى غير مخاطر العملات الأجنبية). ولكن إذا عيّنت المنشأة مركزاً صافياً على أنه بند متحوط له وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، فيمكنها تعيين بند مفرد ضمن صافي ذلك المركز الصافي، أو تعيين مركزٍ صافٍ، على أنه بند متحوط له وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، إذا كان

القيام بذلك يستوفي المتطلبات الواردة في الفقرة ١/٦/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، شريطة أن تقوم بذلك في وقت لا يتجاوز تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب٦ إذا كانت المنشأة قد عيّنت معاملة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، على أنها تحوط ولكن التحوط لا يستوفي شروط المحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرتين ٦/٥/٦ و٧/٥/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وألا تستمر في المحاسبة عن التحوط. ولا يجوز تعيين المعاملات المبرمة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على أنها تحوطات بأثر رجعي.

الحصص غير المسيطرة

ب٧ يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المتطلبات الآتية للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ بأثر مستقبلي من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) المتطلب الوارد في الفقرة ب٩٤ بأن مجموع الدخل الشامل يتم عزوه إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى تحول الحصة غير المسيطرة إلى رصيد سالب؛

(ب) المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٣ وب٩٦ للمحاسبة عن التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة؛

(ج) المتطلبات الواردة في الفقرات ب٩٧–ب٩٩ للمحاسبة عن فقدان السيطرة على منشأة تابعة، والمتطلبات المتعلقة بذلك في الفقرة ٨أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

ولكن إذا اختارت المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بأثر رجعي على عمليات تجميع أعمال سابقة، فيجب عليها أيضاً تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ وفقاً للفقرة ج١ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

تصنيف وقياس الأدوات المالية

ب٨ يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت الأداة المالية تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٢/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو الشروط الواردة في الفقرة ٢/١/٤أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب٨أ إذا كان من غير الممكن عملياً تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل وفقاً للفقرات ب٩/١/٤ب-ب٩/١/٤د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب على المنشأة تقييم خصائص التدفق النقدي التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي دون أن تأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٩/١/٤ب-ب٩/١/٤د من المعيار الدولي للتقرير المالي٩. (في هذه الحالة يجب على المنشأة أيضاً تطبيق الفقرة ٤٢ص من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، ولكن الإشارات إلى "الفقرة ٤/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩" يجب قراءتها على أنها تعني هذه الفقرة، ويجب أن تقرأ الإشارات إلى "الإثبات الأولي للأصل المالي" على أنها تعني "في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي").

ب٨ب إذا كان من غير الممكن عملياً تقييم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة السداد المبكر ضئيلة وفقاً للفقرة ب١٢/١/٤(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب على المنشأة تقييم خصائص التدفق النقدي التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي دون أن تأخذ في الحسبان استثناء ميزات السداد المبكر الواردة في الفقرة ب١٢/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. (في هذه الحالة، يجب على المنشأة أيضاً تطبيق الفقرة ٤٢ق من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، ولكن الإشارات إلى "الفقرة ٥/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩" يجب قراءتها على أنها تعني هذه الفقرة، ويجب قراءة الإشارات إلى "الإثبات الأولي للأصل المالي" على أنها تعني "في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي").

ب٨ج إذا كان من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) للمنشأة تطبيق طريقة الفائدة الفعلية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر رجعي، فإن القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تكون إجمالي المبلغ الدفتري الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستنفدة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

الهبوط في قيمة الأصول المالية

ب٨د يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر رجعي مع مراعاة الفقرات ب٨هـ-ب٨ز والفقرتين هـ١ وهـ٢.

ب٨هـ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة استخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لتحديد المخاطر الائتمانية في التاريخ الذي تم فيه الإثبات الأولي للأدوات المالية (وفيما يخص التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي، ففي التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في ارتباط لا رجعة فيه وفقاً للفقرة ٦/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) ومقارنة ذلك بالمخاطر الائتمانية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي (انظر أيضاً الفقرتين ب٢/٢/٧ وب٣/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

ب٨و عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي، يمكن للمنشأة تطبيق:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرات ١٠/٥/٥ وب٢٢/٥/٥-ب٢٤/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ١١/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للمدفوعات التعاقدية التي تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ٣٠ يوماً إذا كانت المنشأة ستطبق متطلبات الهبوط عن طريق تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي لتلك الأدوات المالية على أساس معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق.

ب٨ز إذا كان تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي لأداة مالية يتطلب تكلفة أو جهداً لا مبرر لهما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب على المنشأة إثبات مخصص خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر الأداة وذلك في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأداة المالية (ما لم تكن تلك الأداة المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير، ففي هذه الحالة تنطبق الفقرة ب٨و(أ)).

المشتقات المُدمجة

ب٩ يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تقييم ما إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مُدمجة عن العقد المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة على أساس الشروط القائمة في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في العقد لأول مرة، أو التاريخ الذي يلزم فيه إعادة تقييم المشتقة بموجب الفقرة ب١١/٣/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، أيهما يحل لاحقاً.

القروض الحكومية

ب١٠ يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تصنيف جميع القروض الحكومية المستلمة على أنها التزام مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". وباستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ب١١، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" بأثر مستقبلي على القروض الحكومية القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي ولا يجوز لها إثبات المنفعة المتحققة من الحصول على القرض الحكومي بمعدل فائدة أقل من معدل السوق، على أنها منحة حكومية. وتبعاً لذلك، فإذا لم تكن المنشأة المطبقة لأول مرة قد قامت، بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، بإثبات وقياس القرض الحكومي الذي حصلت عليه بمعدل فائدة أقل من معدل السوق على أساس متسق مع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب عليها استخدام المبلغ الدفتري للقرض المحدد وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على أنه المبلغ

الدفتري للقرض في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على قياس مثل هذه القروض بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب١١ بالرغم مما هو مذكور في الفقرة ب١٠، يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ بأثر رجعي على أي قرض حكومي نشأ قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، شريطة أن تكون المعلومات اللازمة للقيام بذلك قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة بشكل أولي عن ذلك القرض.

ب١٢ لا تحول المتطلبات والإرشادات الواردة في الفقرتين ب١٠ وب١١ دون قدرة المنشأة على استخدام الإعفاءات الموضحة في الفقرات د١٩-د١٩ج فيما يتعلق بتعيين الأدوات المالية المُثبتة سابقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

عقود التأمين

ب١٣ يجب على المنشأة تطبيق أحكام التحول الواردة في الفقرات ج١-ج٢٤ والفقرة ج٢٨ في الملحق ج من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ويجب قراءة الإشارات إلى تاريخ التحول الواردة في تلك الفقرات من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على أنها تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

الضريبة المؤجلة المتعلقة بعقود الإيجاروالتزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة

ب١٤ تعفي الفقرتان ١٥ و٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" المنشأة من إثبات أصل أو التزام الضريبة المؤجلة في ظروف معينة. وبالرغم من هذا الإعفاء، ففي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة إثبات أصل ضريبة مؤجلة -طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله الفرق المؤقت جائز الحسم- والتزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة جائزة الحسم والخاضعة للضريبة المرتبطة بما يلي:

(أ) أصول حق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار؛

(ب) التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة والمبالغ المقابلة لها المثبتة كجزء من تكلفة الأصل ذي الصلة.

الملحق ج
إعفاءات خاصة بتجميع الأعمال

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. ويجب على المنشـأة تطبيق المتطلبات الآتية على عمليات تجميع الأعمال التي قامت بإثباتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ولا يجوز تطبيق هذا الملحق إلا على عمليات تجميع الأعمال الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال".

ج١ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار عدم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بأثر رجعي على عمليات تجميع الأعمال السابقة (التي تمت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي). ولكن إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بإعادة عرض أي تجميع أعمال للالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فيجب عليها إعادة عرض جميع عمليات تجميع الأعمال اللاحقة ويجب عليها أيضاً تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ اعتباراً من ذلك التاريخ نفسه. فعلى سبيل المثال، إذا اختارت المنشأة المطبقة لأول مرة إعادة عرض تجميع أعمال حدث في ٣٠ يونيو ٢٠×٦، فيجب عليها إعادة عرض جميع عمليات تجميع الأعمال التي حدثت بين ٣٠ يونيو ٢٠×٦ وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، ويجب عليها أيضاً تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ اعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠×٦.

ج٢ لا يلزم أن تقوم المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة وعلى الشهرة الناشئة ضمن عمليات تجميع الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا لم تقم المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة وعلى الشهرة، فيجب عليها معالجتها على أنها أصول والتزامات للمنشأة وليس على أنها أصول والتزامات للأعمال المستحوذ عليها. ولذلك، فإن الشهرة وتعديلات القيمة العادلة تلك إمّا أن يكون مُعبّراً عنها بالفعل بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أن تكون بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف المنطبق وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

ج٣ يمكن للمنشأة تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناشئة إمّا:

(أ) في جميع عمليات تجميع الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(ب) جميع عمليات تجميع الأعمال التي تختار المنشـأة إعادة عرضـها للالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، كما هو مسـموح به بموجب الفقرة ج١ اعلاه.

ج٤ إذا لم تقم المنشأة المطبقة لأول مرة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بأثر رجعي على إحدى عمليات تجميع الأعمال السابقة، فيترتب على ذلك التبعات الآتية لتلك العملية من عمليات تجميع الأعمال:

(أ) يجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة الإبقاء على نفس التصـنيف (تصـنيف التجميع على أنه اسـتحواذ من قبل المنشـأة المستحوذة نظامياً، أو استحواذ عكسي من قبل الأعمال المستحوذ عليها نظامياً، أو توحيد للمصالح) الوارد في القوائم المالية المُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

(ب) يجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة أن تقوم في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بإثبات جميع أصـولها التي تم اقتناؤها والتزاماتها التي تم تحملها ضمن أي تجميع أعمال سابق، بخلاف:

(١) بعض الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إلغاء إثباتها وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها (انظر الفقرة ب٢)؛

(٢) الأصول، بما في ذلك الشهرة، والالتزامات التي لم يتم إثباتها في قائمة المركز المالي الموحدة للمنشأة المستحوذة وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها والتي أيضـاً لا تتأهل للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في قائمة المركز المالي المنفصلة للأعمال المستحوذ عليها (انظر (و)–(ط) أدناه).

يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة إثبات أي تغير ناتج، عن طريق تعديل الأرباح المبقاة (أو صنف آخر لحقوق الملكية، إذا كان ذلك مناسباً)، ما لم يكن التغير ناتجاً عن إثبات أصل غير ملموس تم تضمينه سابقاً في الشهرة (انظر (ز)(١) أدناه).

(ج) يجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة أن تسـتبعد من قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي أي بند تم إثباته وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها ولا يتأهل للإثبات على أنه أصـل أو التزام بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المنشأة المطبقة لأول مرة المحاسبة عن التغير الناتج كما يلي:

(١) قد تكون المنشـأة المطبقة لأول مرة قد صـنفت تجميع أعمال سـابق على أنه اسـتحواذ وقامت بإثبات بند على أنه أصل غير ملموس وهو لا يتأهل للإثبات على أنه أصل وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة". في هذه الحالة، يجب على المنشأة إعادة تصنيف ذلك البند (والضريبة المؤجلة والحصص غير المسيطرة المتعلقة به، إن وجدت) على أنه جزء من الشـهرة (ما لم تكن قد قامت بطرح الشـهرة مباشـرة من حقوق الملكية وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، انظر (ز)(١) و(ط) أدناه).

(٢) يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة إثبات جميع التغيرات الناتجة الأخرى ضمن الأرباح المبقاة.[٢]

(د) تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي إجراء قياس لاحق لبعض الأصول والالتزامات على أساس لا يستند إلى التكلفة الأصلية، مثل القيمة العادلة. ويجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة قياس هذه الأصـول والالتزامات بناءً على ذلك الأسـاس في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، حتى ولو كان قد تم اقتناؤها أو تحملها ضمن تجميع أعمال سـابق. ويجب عليها إثبات أي تغير ناتج في المبلغ الدفتري، عن طريق تعديل الأرباح المبقاة (أو صـنف آخر لحقوق الملكية، إذا كان ذلك مناسباً)، وليس الشهرة.

(هـ) بعد تجميع الأعمال مباشـرة، يجب أن يكون المبلغ الدفتري وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها، للأصـول التي تم اقتناؤها أو الالتزامات التي تم تحملها ضـمن تجميع الأعمال هو تكلفتها المفترضـة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في ذلك التاريخ. وإذا تطلبت المعايير الدولية للتقرير المالي إجراء قياس في تاريخ لاحق لتلك الأصول والالتزامات يستند إلى التكلفة، فإن تلك التكلفة المفترضة يجب أن تكون هي الأساس للإهلاك أو الاستنفاد المُستند إلى التكلفة اعتباراً من تاريخ تجميع الأعمال.

(و) في حالة وجود أصل تم اقتناؤه أو التزام تم تحمله ضمن تجميع أعمال سابق، ولم يتم إثباته وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، فإن التكلفة المفترضـة لذلك الأصـل أو الالتزام لا تسـاوي صـفراً في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشـأة المستحوذة إثباته وقياسـه في قائمة مركزها المالي الموحدة على الأسـاس الذي كانت سـتتطلبه المعايير الدولية للتقرير المالي في قائمة المركز المالي للأعمال المسـتحوذ عليها. وللتوضـيح: إذا لم تكن المنشـأة المسـتحوذة قد قامت، وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها، برسـملة عقود الإيجار المُقتناة ضـمن تجميع أعمال سـابق، والتي كانت فيها الأعمال المسـتحوذ عليها مسـتأجراً، فيجب عليها رسـملة تلك العقود في قوائمها المالية الموحدة، على النحو الذي يتطلبه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦"عقود الإيجار" من الأعمال المسـتحوذ عليها في قائمة مركزها المالي المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبالمثل، إذا لم تكن المنشـأة المسـتحوذة قد قامت، وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها، بإثبات التزام محتمل لا يزال قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب على المنشـأة المسـتحوذة إثبات ذلك الالتزام المحتمل في ذلك التاريخ ما لم يمنع المعيار الدولي للمحاسـبة ٣٧ "المخصـصـات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إثباته في القوائم المالية للأعمال المستحوذ عليها. وعلى العكس، إذا تم تضمين أصل أو التزام في الشهرة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، ولكنه كان سيتم إثباته بشكل منفصل بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فإن ذلك الأصـل أو الالتزام يبقى ضـمن الشـهرة ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي إثباته في القوائم المالية للأعمال المستحوذ عليها.

(ز) يجب أن يكون المبلغ الدفتري للشـهرة في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هو مبلغها الدفتري وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، بعد إجراء التعديلين الآتيين:

---

[٢] تشمل مثل هذه التغييرات إعادة التصنيفات من أو إلى الأصول غير الملموسة إذا لم يكن قد تم إثبات الشهرة على أنها أصل وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها. وينشأ ذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها إذا كانت المنشأة (أ) قد طرحت الشهرة مباشرة من حقوق الملكية أو (ب) لم تعامل تجميع الأعمال على أنه استحواذ.

(١) يجب على المنشــأة المطبقة لأول مرة، إذا كانت مطالبة بذلك بموجب البند (ج)(١) أعلاه، زيادة المبلغ الدفتري للشــهرة عندما تعيد تصــنيف بند قامت بإثباته على أنه أصــل غير ملموس وفقاً للمبادئ المحاســبية الســابقة المتعارف عليها. وبالمثل، إذا تطلب البند (و) أعلاه من المنشـأة المطبقة لأول مرة إثبات أصل غير ملموس كان قد تم تضـمينه، وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها، في شـهرة مثبتة، فيجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة تخفيض المبلغ الدفتري للشهرة تبعاً لذلك (وعند الاقتضاء، تعديل الضريبة المؤجلة والحصص غير المسيطرة).

(٢) بغض النظر عمّا إذا كان هناك أي مؤشـر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الشـهرة، يجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة تطبيق المعيار الدولي للمحاســبة ٣٦ عند اختبار الشــهرة للتحقق من هبوط قيمتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وعند إثبات أية خســارة هبوط ناتجة ضــمن الأرباح المبقاة (أو ضــمن فائض إعادة التقويم، إذا كان ذلك مطلوباً بموجب المعيار الدولي للمحاسـبة ٣٦). ويجب أن يسـتند اختبار الهبوط إلى الظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ح) لا يجوز إجراء تعديلات أخرى على المبلغ الدفتري للشـهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. فعلى سـبيل المثال، لا يجوز للمنشأة المطبقة لأول مرة إعادة عرض المبلغ الدفتري للشهرة:

(١) لاسـتبعاد أعمال البحث والتطوير قيد التنفيذ التي تم اقتناؤها ضـمن ذلك التجميع للأعمال (ما لم يتأهل الأصـل غير الملموس المتعلق بذلك للإثبات، وفقاً للمعيار الدولي للمحاســبة ٣٨ في قائمة المركز المالي للأعمال المســتحوذ عليها)؛

(٢) لتعديل الاستنفاد السابق للشهرة؛

(٣) لعكس التعديلات على الشـهرة التي لا يسـمح بها المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، ولكنها تمت وفقاً للمبادئ المحاسـبية الســابقة المتعارف عليها بســبب تعديلات على الأصــول والالتزامات بين تاريخ تجميع الأعمال وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ط) إذا كانت المنشـأة المطبقة لأول مرة قد قامت بإثبات شـهرة وفقاً للمبادئ المحاسـبية السـابقة المتعارف عليها على أنها طرح من حقوق الملكية:

(١) لا يجوز لها إثبات تلك الشـهرة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وعلاوة على ذلك، لا يجوز لها إعادة تصنيف تلك الشهرة إلى الربح أو الخسارة إذا استبعدت المنشأة التابعة أو إذا هبطت قيمة الاستثمار في المنشأة التابعة.

(٢) يجب أن تثبت ضــمن الأرباح المبقاة التعديلات الناتجة عن التأكد في وقت لاحق من أي احتمال يؤثر على عوض الشراء.

(ي) وفقاً للمبادئ المحاســبية الســابقة المتعارف عليها، قد لا تكون المنشــأة المطبقة لأول مرة قد قامت بتوحيد منشــأة تابعة تم الاستحواذ عليها ضمن تجميع أعمال سابق (على سبيل المثال، لأن المنشأة الأم لم تعدها منشأة تابعة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها أو لأنها لم تقم بإعداد قوائم مالية موحدة). ويجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تعديل المبالغ الدفترية لأصــول والتزامات المنشــأة التابعة إلى المبالغ التي تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي في قائمة المركز المالي للمنشــأة التابعة. وتساوي التكلفة المفترضة للشهرة الفرق في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بين:

(١) حصة المنشأة الأم في تلك المبالغ الدفترية المعدلة؛

(٢) وتكلفة استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة كما هي في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم.

(ك) قياس الحصــص غير المســيطرة والضــريبة المؤجلة المترتبة على قياس الأصــول والالتزامات الأخرى. ولذلك، فإن التعديلات المذكورة أعلاه والتي يتم إدخالها على الأصول والالتزامات المثبتة تؤثر على الحصص غير المسيطرة والضريبة المؤجلة.

ج٥ ينطبق الإعفاء الخاص بتجميع الأعمال السابق أيضاً على اقتناء استثمارات في المنشآت الزميلة وحصص في المشروعات المشتركة وحصص في العمليات المشتركة التي يشكل نشاط العملية المشتركة فيها أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. وعلاوة على ذلك، ينطبق التاريخ المختار للفقرة ج١ بالتساوي على جميع عمليات الاقتناء التي من هذا القبيل.

الملحق د

الإعفاءات من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

د١ يجوز للمنشأة أن تختار استخدام واحد أو أكثر من الإعفاءات الآتية:

(أ) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرتان د٢ ود٣)؛

(ب) [حذفت]

(ج) التكلفة المفترضة (الفقرات د٥ – د٨ب)؛

(د) عقود الإيجار (الفقرات د٩ ود٩ب-د٩هـ)؛

(هـ) [حذفت]

(و) فروقات الترجمة المتراكمة (الفقرات د١٢-د١٣أ)؛

(ز) الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرات د١٤ -د١٥أ)؛

(ح) أصول والتزامات المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (الفقرتان د١٦ ود١٧)؛

(ط) الأدوات المالية المركبة (الفقرة د١٨)؛

(ي) تعيين الأدوات المالية المُثبتة سابقاً (الفقرات د١٩-د١٩ج)؛

(ك) قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية عند الإثبات الأولي (الفقرة د٢٠)؛

(ل) التزامات الإزالة المضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات (الفقرتان د٢١ ود٢١أ)؛

(م) الأصول المالية أو الأصول غير الملموسة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة" (الفقرة د٢٢)؛

(ن) تكاليف الاقتراض (الفقرة د٢٣)؛

(س) [حذفت]؛

(ع) التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية (الفقرة د٢٥)؛

(ف) التضخم الجامح بشكل حاد (الفقرات د٢٦– د٣٠)؛

(ص) الترتيبات المشتركة (الفقرة د٣١)؛

(ق) تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي (الفقرة د٣٢)؛

(ر) تعيين العقود لشراء أو بيع بند غير مالي (الفقرة د٣٣)؛

(ش) الإيراد (الفقرتان د٣٤، د٣٥)؛

(ت) المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً (الفقرة د٣٦).

لا يجوز للمنشأة أن تطبق بالقياس المنطقي هذه الإعفاءات على بنود أخرى.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

د٢ تُشجَّع المنشأة المطبقة لأول مرة –ولكن دون إلزام- على تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم" على أدوات حقوق الملكية التي تم منحها في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله. وتُشجَّع المنشأة المطبقة لأول مرة أيضاً –ولكن دون إلزام- على تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على أدوات حقوق الملكية التي تم منحها بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ وتم اكتسابها قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو (ب) ١ يناير ٢٠٠٥، أيهما يحل لاحقاً. ولكن إذا اختارت المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على مثل هذه الأدوات، فلا يجوز لها القيام بذلك إلا إذا كانت قد أفصحت للعموم عن القيمة العادلة المحددة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. وفيما يخص جميع عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يُطبَّق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ (مثل أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله)، فإن المنشأة المطبقة لأول مرة يجب عليها مع ذلك الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٤٤ و٤٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. وإذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بتعديل الأحكام أو الشروط الخاصة بإحدى عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يُطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢، فإن المنشأة غير مطالبة بتطبيق الفقرات ٢٦–٢٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ إذا كان التعديل قد تم قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٣ تُشجَّع المنشأة المطبقة لأول مرة –ولكن دون إلزام- على تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وتُشجَّع المنشأة المطبقة لأول مرة أيضاً –ولكن دون إلزام- على تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على الالتزامات التي تمت تسويتها قبل ١ يناير ٢٠٠٥. وفيما يخص الالتزامات التي يُطبَّق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢، فليس مطلوباً من المنشأة المطبقة لأول مرة إعادة عرض معلومات المقارنة طالما كانت تلك المعلومات تتعلق بفترة أو تاريخ قبل ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.

د٤ [حذفت]

التكلفة المفترضة

د٥ يمكن للمنشأة اختيار قياس بند من بنود العقارات والآلات والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بقيمته العادلة واستخدام تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة في ذلك التاريخ.

د٦ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار استخدام إعادة تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تم وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو قبله، على أنه التكلفة المفترضة في تاريخ إعادة التقويم، وذلك إذا كان إعادة التقويم، في تاريخ إعادة التقويم، قابلاً للمقارنة عموماً بما يلي:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) التكلفة أو التكلفة المهلكة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، بعد تعديلها لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر عام أو خاص للأسعار.

د٧ الاختيارات الواردة في الفقرتين د٥ ود٦ متاحة أيضاً لما يلي:

(أ) العقارات الاستثمارية، إذا اختارت المنشأة استخدام نموذج التكلفة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية"؛

(أأ) أصول حق الاستخدام (المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار")؛

(ب) الأصول غير الملموسة التي تستوفي:

(١) ضوابط الإثبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ (بما في ذلك القياس الذي يمكن الاعتماد عليه للتكلفة الأصلية)؛

(٢) الضوابط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ لإعادة التقويم (بما في ذلك وجود سوق نشطة).

ولا يجوز للمنشأة استخدام هذه الاختيارات لأصول أخرى أو للالتزامات.

د٨ قد تكون المنشأة المطبقة لأول مرة قد حددت تكلفة مفترضة، وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، لبعض أو لجميع أصولها والتزاماتها عن طريق قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث معين، مثل الخصخصة أو الطرح الأولي للاكتتاب العام.

(أ) إذا كان تاريخ القياس *هو* تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو *قبله*، فيمكن للمنشأة استخدام هذه القياسات للقيمة العادلة، الناتجة بسبب حدث معين، على أنها التكلفة المفترضة لأغراض المعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ ذلك القياس.

(ب) إذا كان تاريخ القياس *بعد* تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، ولكنه خلال الفترة التي تشملها أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، فيمكن استخدام قياسات القيمة العادلة الناتجة بسبب حدث معين على أنها التكلفة المفترضة عند وقوع الحدث. ويجب على المنشأة إثبات التعديلات الناتجة مباشرة ضمن الأرباح المبقاة (أو ضمن صنف آخر لحقوق الملكية، إذا كان ذلك مناسباً) في تاريخ القياس. وفي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة إمّا تحديد تكلفة مفترضة عن طريق تطبيق الضوابط الواردة في الفقرات د٥– د٧ أو قياس الأصول والالتزامات وفقاً للمتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

د٨أ بموجب بعض متطلبات المحاسبة الوطنية، تتم المحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتطوير لعقارات النفط والغاز في مرحلتي التطوير أو الإنتاج في مراكز التكلفة التي تتضمن جميع العقارات في منطقة جغرافية واسعة. ويمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة التي تستخدم مثل هذه المحاسبة بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها اختيار قياس أصول النفط والغاز في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على الأساس الآتي:

(أ) أصول الاستكشاف والتقويم بالمبلغ المحدد بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها؛

(ب) الأصول في مرحلتي التطوير والإنتاج بالمبلغ المحدد لمركز التكلفة بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ويجب على المنشأة تخصيص هذا المبلغ إلى الأصول الأساس لمركز التكلفة بشكل تناسبي باستخدام الأحجام الاحتياطية أو القيم الاحتياطية كما في ذلك التاريخ.

ويجب على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقويم والأصول في مرحلتي التطوير والإنتاج للتحقق من هبوط قيمتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ على التوالي، وعند الضرورة، تخفيض المبلغ المحدد وفقاً للبندين (أ) أو (ب) أعلاه. ولأغراض هذه الفقرة، فإن أصول النفط والغاز تتألف فقط من تلك الأصول المستخدمة في استكشاف أو تقويم أو تطوير أو إنتاج النفط والغاز.

د٨ب تحتفظ بعض المنشآت ببنود العقارات والآلات والمعدات أو أصول حق الاستخدام أو الأصول غير الملموسة التي تستخدم، أو كانت تُستخدم سابقاً، في عمليات خاضعة لتنظيم الأسعار. وقد يتضمن المبلغ الدفتري لمثل هذه البنود مبالغ تم تحديدها بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها ولكنها لا تتأهل للرسملة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا كان الحال كذلك، يجوز للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار استخدام المبلغ الدفتري، الذي تم تحديده وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها، لمثل هذا البند في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على أنه التكلفة المفترضة. وإذا كانت المنشأة تطبق هذا الإعفاء على بند ما، فلا يلزمها تطبيقه على جميع البنود. وفي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة اختبار كل بند استُخدم له هذا الإعفاء للتحقق من الهبوط في قيمته وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦. ولأغراض هذه الفقرة، تُعد العمليات خاضعة لتنظيم الأسعار إذا كان يحكمها إطار لتحديد الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات وكان ذلك الإطار يخضع لإشراف و/أو تصديق جهة لتنظيم الأسعار (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية").

عقود الإيجار

د٩ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تقييم ما إذا كان أحد العقود القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يتضمن عقد إيجار عن طريق تطبيق الفقرات ٩-١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على تلك العقود على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ.

د٩أ [حذفت]

د٩ب عندما تثبت المنشأة المطبقة لأول مرة، التي تُعد مستأجراً، التزامات عقد الإيجار وأصول حق الاستخدام، يمكنها تطبيق المنهج الآتي على جميع عقود الإيجار (مع مراعاة البدائل العملية المبينة في الفقرة د٩د).

(أ) قياس التزام عقد الإيجار في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المستأجر الذي يتبع هذا المنهج قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (انظر الفقرة د٩هـ)، مخصومةً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر (انظر الفقرة د٩هـ) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المستأجر أن يختار، على أساس كل عقد إيجار على حدة، قياس أصل حق الاستخدام إمّا:

(١) بملغه الدفتري كما لو كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ مطبقاً منذ تاريخ بداية عقد الإيجار (انظر الفقرة د٩هـ)، ولكن مع خصمه باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٢) بمبلغ يعادل التزام عقد الإيجار، معدلاً بمبلغ أي دفعات إيجار تتعلق بهذا الإيجار، مدفوعة مقدماً أو مستحقة ومثبتة في قائمة المركز المالي قبيل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ج) تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ على أصول حق الاستخدام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٩ج على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة د٩ب، فإن المنشأة المطبقة لأول مرة التي تُعد مستأجراً يجب عليها قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وذلك لعقود الإيجار التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ والمقيسة باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٩د يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة التي تُعد مستأجراً أن تقوم بإجراء واحد أو أكثر مما يلي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، وتطبيق ذلك على أساس كل عقد إيجار على حدة:

(أ) تطبيق معدل خصم واحد على كل مجموعة من مجموعات عقود الإيجار المتماثلة بدرجة معقولة في خصائصها (على سبيل المثال، متماثلة في مدة الإيجار المتبقية وفئة الأصول محل العقد والبيئة الاقتصادية).

(ب) اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة د٩ب على عقود الإيجار التي تنتهي مدتها (انظر الفقرة د٩هـ) خلال ١٢ شهراً من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة المحاسبة عن عقود الإيجار تلك (بما في ذلك الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها) كما لو كانت عقود إيجار قصيرة الأجل تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

(ج) اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة د٩ب على عقود الإيجار التي يكون فيها أصل حق الاستخدام بقيمة منخفضة (كما هو مبين في الفقرات ب٣-ب٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة المحاسبة عن عقود الإيجار تلك (بما في ذلك الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها) وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

(د) استبعاد التكاليف المباشرة الأولية (انظر الفقرة د٩هـ) من قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(و) استخدام الإدراك المتأخر، على سبيل المثال، في تحديد مدة الإيجار إذا كان العقد يحتوي على خيار لتمديد أو إنهاء عقد الإيجار.

د٩هـ دفعات الإيجار والمستأجر ومعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر وتاريخ بداية عقد الإيجار والتكلفة المباشرة الأولية ومدة الإيجار هي مصطلحات معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ ويتم استخدامها في هذا المعيار بنفس المعنى.

د١٠– د١١ [حذفت]

فروقات الترجمة المتراكمة

د١٢ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ من المنشأة:

(أ) إثبات بعض فروقات الترجمة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها في مكون منفصل لحقوق الملكية؛

(ب) عند استبعاد عملية أجنبية، إعادة تصنيف فرق الترجمة المتراكم لتلك العملية الأجنبية (بما في ذلك، عند الاقتضاء، المكاسب والخسائر من التحوطات ذات العلاقة) من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من الاستبعاد.

د١٣ ومع ذلك، لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة الالتزام بهذه المتطلبات لفروقات الترجمة المتراكمة القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا استخدمت المنشأة المطبقة لأول مرة هذا الإعفاء فإن:

(أ) فروقات الترجمة المتراكمة لجميع العمليات الأجنبية يُفترض أنها صفر في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) المكسب أو الخسارة من الاستبعاد اللاحق لأية عملية أجنبية يجب أن تُستثنى منه فروقات الترجمة التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي ويجب أن يتضمن فروقات الترجمة اللاحقة.

د١٣أ بدلاً من تطبيق الفقرة د١٢ أو الفقرة د١٣، يجوز للمنشأة التابعة التي تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د١٦(أ) أن تختار قياس فروقات الترجمة المتراكمة لجميع العمليات الأجنبية، في قوائمها المالية، بالمبلغ الدفتري الذي كان سيتم تضمينه في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم، بناءً على تاريخ تحول المنشأة الأم إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيما لو لم يتم إجراء أي تعديلات تبعاً لإجراءات التوحيد وتبعاً لآثار عملية تجميع الأعمال التي استحوذت فيها المنشأة الأم على المنشأة التابعة. ويتوفر اختيار مماثل للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د١٦(أ).

الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة

د١٤ عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية منفصلة، فإن المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ يتطلب منها المحاسبة عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إمّا:

(أ) بالتكلفة؛ أو

(ب) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨.

د١٥ إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة تقيس مثل هذا الاستثمار بالتكلفة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧، فيجب عليها قياس ذلك الاستثمار بأحد المبالغ الآتية في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المنفصلة المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) التكلفة التي يتم تحديدها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧؛ أو

(ب) التكلفة المفترضة. ويجب أن تكون التكلفة المفترضة لمثل هذا الاستثمار هي:

(١) قيمته العادلة في تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي في قوائمها المالية المنفصلة المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٢) مبلغه الدفتري في ذلك التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

ويمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار إمّا (١) أو (٢) أعلاه لقياس استثمارها في كل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة تختار قياسها باستخدام تكلفة مُفترضة.

د١٥أ إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة تحاسب عن مثل ذلك الاستثمار باستخدام إجراءات طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨، فيتم اتباع ما يلي:

(أ) تطبق المنشأة المطبقة لأول مرة الإعفاء الخاص بعمليات تجميع الأعمال السابقة (الملحق ج) على اقتناء الاستثمار.

(ب) إذا أصبحت المنشأة منشأة مطبقة لأول مرة لقوائمها المالية المنفصلة قبل قوائمها المالية الموحدة، فيجب عليها أن:

(١) تطبق الفقرة د١٦ في قوائمها المالية المنفصلة إذا كان تطبيقها في تاريخ لاحق لتطبيق منشأتها الأم.

(٢) تطبق الفقرة د١٧ في قوائمها المالية المنفصلة إذا كان تطبيقها في تاريخ لاحق لتطبيق منشأتها التابعة.

أصول والتزامات المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

د١٦ إذا أصبحت المنشأة التابعة مطبقة لأول مرة بعد منشأتها الأم، فيجب على المنشأة التابعة قياس أصولها والتزاماتها، في قوائمها المالية، إمّا:

(أ) بالمبالغ الدفترية التي كان سيتم إدراجها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم، استناداً إلى تاريخ تحول المنشأة الأم إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، إذا لم يتم القيام بأي تعديلات تبعاً لإجراءات التوحيد وآثار تجميع الأعمال الذي استحوذت فيه المنشأة الأم على المنشأة التابعة (هذا الاختيار غير متاح للمنشأة التابعة لمنشأة استثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، التي يتعين قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة)؛ أو

(ب) بالمبالغ الدفترية المطلوبة بموجب بقية نصوص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، على أساس تاريخ تحول المنشأة التابعة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وهذه المبالغ الدفترية قد تختلف عن تلك الموضحة في البند (أ):

(١) عندما ينتج عن الإعفاءات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قياسات تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية للمنشأة التابعة عن تلك المستخدمة في القوائم المالية الموحدة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التابعة نموذج التكلفة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" على أنه سياستها المحاسبية، في حين قد تستخدم المجموعة نموذج إعادة التقويم.

وتُتاح للمنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة خيارات مماثلة إذا أصبحت مطبقةً لأول مرة بعد المنشأة التي لديها تأثير مهم أو سيطرة مشتركة عليها.

د١٧ ومع ذلك، إذا أصبحت منشأة ما منشأة مطبقةً لأول مرة بعد منشأتها التابعة (أو منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك)، فيجب على هذه المنشأة قياس أصول والتزامات المنشأة التابعة (أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك)، في قوائمها المالية الموحدة، بنفس المبالغ الدفترية الواردة في القوائم المالية للمنشأة التابعة (أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك)، بعد التعديل تبعاً لتعديلات التوحيد والمحاسبة عن حقوق الملكية وتبعاً لآثار تجميع الأعمال الذي استحوذت فيه المنشأة على المنشأة التابعة. وبالرغم من هذا المتطلب، فلا يجوز للمنشأة الأم غير الاستثمارية تطبيق الاستثناء من التوحيد الذي تستخدمه أي منشآت تابعة لمنشأة استثمارية. وبالمثل، فإذا أصبحت المنشأة الأم منشأة مطبقة لأول مرة لقوائمها المالية المنفصلة في وقت أسبق أو في وقت لاحق لقوائمها المالية الموحدة فيجب عليها قياس أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ في كل من القوائم المالية المنفصلة والموحدة، باستثناء تعديلات التوحيد.

الأدوات المالية المركبة

د١٨ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" من المنشأة فصل الأداة المالية المركبة عند نشأتها إلى مكوني التزام وحقوق ملكية منفصلين. وإذا لم يعد مكون الالتزام قائماً، فإن تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ بأثر رجعي يتضمن الفصل بين جزأين من حقوق الملكية: الجزء الأول يكون ضمن الأرباح المبقاة ويمثل الفائدة المتراكمة المستحقة على مكون الالتزام، ويمثل الجزء الآخر مكون حقوق الملكية الأصلي. ومع ذلك، فإن المنشأة المطبقة لأول مرة لا يلزمها وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تفصل بين هذين الجزأين إذا لم يعد مكون الالتزام قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

تعيين الأدوات المالية المُثبتة سابقاً

د١٩ يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بتعيين الالتزام المالي (شريطة استيفائه لضوابط معينة) على أنه التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبالرغم من هذا المتطلب، فإنه يسمح للمنشأة بتعيين أي التزام مالي، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة شريطة استيفاء الالتزام للضوابط الواردة في الفقرة ٢/٢/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في ذلك التاريخ.

د١٩أ يمكن للمنشأة تعيين الأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د١٩ب يمكن للمنشأة تعيين استثمار في أداة من أدوات حقوق الملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د١٩ج فيما يخص الالتزام المالي المعيَّن على أنه التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعالجة الواردة في الفقرة ٧/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ سيترتب عليها عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية عند الإثبات الأولي

د٢٠ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين ٧ و٩، فإنه يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ب٥/١/٢أ(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر مستقبلي على المعاملات المبرمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو بعده.

التزامات الإزالة المُضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات

د٢١ يتطلب تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١ "التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة" إضافة أو طرح تغيرات محددة في التزام الإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو أي التزام مشابه من تكلفة الأصل الذي يتعلق به، ومن ثم يتم إهلاك مبلغ الأصل المعدل القابل للإهلاك بأثر مستقبلي على مدى عمره الإنتاجي المتبقي. ولا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة الالتزام بهذه المتطلبات للتغيرات في مثل تلك الالتزامات التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا استخدمت المنشأة المطبقة لأول مرة هذا الإعفاء فيجب عليها:

(أ) قياس الالتزام كما هو في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧؛

(ب) إذا كان الالتزام واقعاً ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١، تقدير المبلغ الذي كان سيتم تضمينه في تكلفة الأصل ذي العلاقة عند نشأة الالتزام لأول مرة، وذلك عن طريق خصم الالتزام حتى ذلك التاريخ باستخدام أفضل تقدير لمعدل الخصم المُعدل بالمخاطر التاريخية الذي كان سيتم تطبيقه على ذلك الالتزام على مدى الفترة الفاصلة؛

(ج) احتساب الإهلاك المتراكم على ذلك المبلغ، كما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، على أساس التقدير الحالي للعمر الإنتاجي للأصل، باستخدام سياسة الإهلاك التي تطبقها المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

د٢١أ بدلاً من تطبيق الفقرة د٢١ أو تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١، يجب على المنشأة التي تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د٨أ(ب) (لأصول النفط والغاز في مرحلتي التطوير أو الإنتاج التي تتم المحاسبة عنها في مراكز التكلفة التي تتضمن جميع العقارات في منطقة جغرافية واسعة بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها):

(أ) قياس التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة كما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧؛

(ب) الإثبات المباشر ضمن الأرباح المبقاة لأي فرق في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بين ذلك المبلغ والمبلغ الدفتري لتلك الالتزامات، المحدد بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

الأصول المالية أو الأصول غير الملموسة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢

د٢٢ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق أحكام التحول الواردة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢.

تكاليف الاقتراض

د٢٣ تستطيع المنشأة المطبقة لأول مرة اختيار تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ من تاريخ التحول أو من تاريخ أسبق وفقاً لما تسمح به الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣. واعتباراً من التاريخ الذي تبدأ فيه المنشاة، التي تطبق هذا الإعفاء، في تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣، فإنه:

(أ) لا يجوز للمنشأة أن تعيد عرض مكون تكلفة الاقتراض الذي تمت رسملته بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها والذي تم تضمينه في المبلغ الدفتري للأصول في ذلك التاريخ؛

(ب) يجب على المنشاة أن تحاسب عن تكاليف الاقتراض التي تم تحملها في ذلك التاريخ أو بعده وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٣، بما في ذلك تكاليف الاقتراض التي تم تحملها في ذلك التاريخ أو بعده على الأصول المؤهلة التي قيد الإنشاء بالفعل.

د٢٤ [حذفت]

التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية

د٢٥ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق أحكام التحول الواردة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩ "التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية".

التضخم الجامح بشكل حاد

د٢٦ إذا كان لدى المنشأة عملة وظيفية تُعد، أو كانت تُعد، عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فيجب عليها تحديد ما إذا كانت العملة تخضع لتضخم جامح بشكل حاد قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وينطبق ذلك على المنشآت التي تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة، وكذلك على المنشآت التي سبق لها أن طبقت المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٢٧ تُعد عملة الاقتصاد ذي التضخم الجامح خاضعة لتضخم جامح بشكل حاد في حال توفرت كلتا الخاصيتين الآتيتين:

(أ) ألا يتوفر مؤشر عام للأسعار يمكن الاعتماد عليه لجميع المنشآت التي لها معاملات وأرصدة بهذه العملة.

(ب) ألا توجد إمكانية للمبادلة بين العملة وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

د٢٨ تتوقف العملة الوظيفية للمنشأة عن الخضوع للتضخم الجامح بشكل حاد في تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي. وهو التاريخ الذي لم تعد فيه العملة الوظيفية متصفة بإحدى الخاصيتين الواردتين في الفقرة د٢٧، أو بكلتيهما، أو هو التاريخ الذي يتم فيه تغيير العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة ليست خاضعة للتضخم الجامح بشكل حاد.

د٢٩ عندما يكون تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي أو بعده، فإن المنشأة يمكنها أن تختار قياس جميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها قبل تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ويمكن للمنشأة استخدام تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة لتلك الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

د٣٠ عندما يقع تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي خلال فترة مقارنة تبلغ اثني عشر شهراً، فإن فترة المقارنة يمكن أن تكون أقل من اثني عشر شهراً، شريطة تقديم مجموعة كاملة من القوائم المالية (وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ١) لتلك الفترة الأقصر.

الترتيبات المشتركة

د٣١ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق أحكام التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ باستثناء ما يلي:

(أ) عند تطبيق أحكام التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، فإن المنشـأة المطبقة لأول مرة يجب عليها تطبيق هذه الأحكام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) عند التغيير من التوحيد التناسـبي إلى طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشـأة المطبقة لأول مرة إجراء اختبار للتحقق من الهبوط في قيمة الاسـتثمار وفقاً للمعيار الدولي للمحاسـبة ٣٦ كما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، بغض النظر عمّا إذا كان هناك أي مؤشـر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الاسـتثمار. ويجب إثبات أي هبوط ناتج على أنه تعديل على الأرباح المبقاة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي

د٣٢ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق أحكام التحول الواردة في الفقرات أ١ إلى أ٤ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي". وفي تلك الفقرة، يجب تفسير الإشارة إلى تاريخ السريان على أنها ١ يناير ٢٠١٣ أو بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، أيهما يحل لاحقاً.

تعيين عقود لشراء أو بيع بند غير مالي

د٣٣ يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بتعيين بعض العقود لشراء أو بيع بند غير مالي من البداية على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٢/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وبالرغم من هذا المتطلب، فإن المنشأة يُسمح لها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بتعيين العقود الموجودة بالفعل في ذلك التاريخ على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا كانت تستوفي متطلبات الفقرة ٢/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في ذلك التاريخ وكانت المنشأة تقوم بتعيين جميع العقود المشابهة.

الإيراد

د٣٤ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق أحكام التحول الواردة في الفقرة ج٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وفي تلك الفقرات، يجب تفسير الإشارات إلى "تاريخ التطبيق الأولي" على أنها بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا قررت المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق تلك الأحكام الخاصة بالتحول، فيجب عليها أيضاً تطبيق الفقرة ج٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

د٣٥ المنشأة المطبقة لأول مرة ليست مطالبة بإعادة عرض العقود التي تم إنجازها قبل أسبق فترة معروضة. والعقد المُنجز هو عقد قامت لأجله المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً

د٣٦ لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق التفسير الدولي ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً" على الأصول والمصروفات وبنود الدخل الواقعة ضمن نطاق ذلك التفسير والتي تم إثباتها بشكل أولي قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية.

الملحق هـ
الإعفاءات قصيرة الأجل من المعايير الدولية للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الإعفاء من متطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بإعادة عرض معلومات المقارنة

هـ١ إذا بدأت أول فترة تقرير للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي قبل ١ يناير ٢٠١٩ وكانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (الصادر في ٢٠١٤) بنسخته الكاملة، فلا يتعين أن تلتزم معلومات المقارنة الواردة في أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاح" أو بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (الصادر في ٢٠١٤) بنسخته الكاملة، طالما كانت الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ تتعلق ببنود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وفيما يخص هذه المنشآت، فإن الإشارات إلى "تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي" يجب أن تعني، في حالة المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٤) فقط، بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

هـ٢ يجب على المنشأة التي تختار عرض معلومات مقارنة لا تلتزم بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (الصادر في ٢٠١٤) بنسخته الكاملة في أول سنة لها بعد التحول:

(أ) أن تطبق متطلبات المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها بدلاً من متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على معلومات المقارنة بشأن البنود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) أن تفصح عن هذه الحقيقة مع الأساس المستخدم لإعداد هذه المعلومات.

(ج) أن تعالج أي تعديل بين قائمة المركز المالي في تاريخ تقرير فترة المقارنة (أي قائمة المركز المالي التي تتضمن معلومات المقارنة بموجب المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها) وقائمة المركز المالي في بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (أي أول فترة تتضمن معلومات تلتزم بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (الصادر في ٢٠١٤) بنسخته الكاملة) على أنه ناشئ من تغيير في السياسة المحاسبية وأن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(أ)–(هـ) و(و)(١) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. وتنطبق الفقرة ٢٨(و)(١) فقط على المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي في تاريخ تقرير فترة المقارنة.

(د) أن تطبق الفقرة ١٧(ج) من المعيار الدولي للمحاسبة ١ لتقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات وأحداث وظروف أخرى معينة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

هـ٣-هـ٧ [حذفت]

عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل

هـ٨ يجوز للمنشأة المطبقة لأول مرة التي يقع تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية للتقرير المالي قبل ١ يوليو ٢٠١٧ أن تختار عدم إظهار أثر تطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣ "عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل" في المعلومات المقارنة في أول قوائم مالية لها مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المنشأة التي تتخذ هذا الخيار إثبات الأثر التراكمي لتطبيق التفسير ٢٣ على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٢
"الدفع على أساس الأسهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر. مع التأكيد على أن أحقية الشركة في إصدار أسهم مقابل ما تحصل عليه من سلع أو خدمات يتطلب أساساً نظامياً خارج نطاق المعايير، فمهمة المعايير المحاسبية هي توفير المعالجة المحاسبية وما يتعلق بها من عرض و إفصاح للمعاملات التي يمكن للمنشآت تطبيقها في ظل إطار نظامي معين.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٢
الدفع على أساس الأسهم

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد آلية التقرير المالي من قبل المنشأة عندما تجري معاملة دفع على أساس الأسهم. وعلى وجه التحديد، يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تعكس ضمن ربحها أو خسارتها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصروفات المرتبطة بالمعاملات التي تُمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع معاملات الدفع على أساس الأسهم، سواء استطاعت المنشأة أو لم تستطع أن تميز – بشكل مُحدد – بعض أو جميع السلع أو الخدمات المُستلمة، بما في ذلك:

(أ) *معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق ملكية؛*

(ب) *معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً؛*

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات وتوفر شروط الترتيب إما للمنشأة أو لمورد تلك السلع أو الخدمات اختيار أن تسوي المنشأة المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

وذلك باستثناء ما هو موضح في الفقرات ٣أ –٦. وفي ظل عدم وجود سلع أو خدمات يمكن تحديدها بدقة، فإن ثمة ظروف أخرى قد تشير إلى أن سلعاً أو خدمات قد تم (أو سيتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا المعيار.

٣ [حذفت]

٣أ يمكن أن تُسوى معاملة الدفع على أساس الأسهم من خلال منشأة أخرى في المجموعة (أو من خلال مساهم في أية منشأة في المجموعة) نيابة عن المنشأة المُستلمة أو المُقتنية للسلع أو الخدمات. وتنطبق الفقرة ٢ أيضاً على المنشأة التي:

(أ) تستلم سلعاً أو خدمات عندما يكون على منشأة أخرى في نفس المجموعة (أو على مساهم في أية منشأة في المجموعة) واجب بتسوية معاملة الدفع على أساس الأسهم، أو

(ب) عليها واجب بتسوية معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى في نفس المجموعة السلع أو الخدمات.

وذلك ما لم يكن من الواضح أن المعاملة لغرض آخر بخلاف دفع مقابل السلع أو الخدمات المُقدمة إلى المنشأة التي استلمتها.

٤ لأغراض هذا المعيار، لا تُعد المعاملة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته حاملاً لأدوات حقوق ملكية في المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. فعلى سبيل المثال، عندما تمنح المنشأة جميع حملة أدوات حقوق ملكيتها في فئة معينة الحق في اقتناء أدوات حقوق ملكية إضافية خاصة بالمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، ويحصل الموظف على مثل هذا الحق لأنه حامل لأدوات حقوق الملكية في تلك الفئة المعينة، فلا يخضع عندئذ منح هذا الحق أو ممارسته لمتطلبات هذا المعيار.

٥ حسبما هو موضح في الفقرة ٢، فإن هذا المعيار ينطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تقتني فيها المنشأة أو تستلم سلعاً أو خدمات. وتشمل السلع المخزون، والمواد الاستهلاكية، والعقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. وبالرغم من ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تقتني فيها المنشأة السلع على أنها جزء من صافي الأصول المُقتناة ضمن تجميع أعمال حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المُنقح في ٢٠٠٨)، أو ضمن تجميع منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة واحدة حسبما هو موضح في الفقرات ب١–ب٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو على مساهمة الأعمال في إنشاء مشروع مشترك حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة". وبالتالي، لا تقع أدوات حقوق الملكية المُصدرة

ضمن تجميع أعمال في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ضمن نطاق هذا المعيار. ولكن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي الأعمال المستحوذ عليها بصفتهم موظفين (على سبيل المثال، مقابل استمرار الخدمة) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وبالمثل، يجب المحاسبة وفقاً لهذا المعيار عن إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو إدخال أي تعديل آخر عليها بسبب تجميع الأعمال أو بسبب أية إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية. ويوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية المُصدرة ضمن تجميع أعمال تُعد جزءاً من العوض المنقول في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها (وبناءً عليه تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣) أم أنها جزء من العوض المنقول في مقابل استمرار الخدمة التي سيتم إثباتها في فترة ما بعد التجميع (وبناءً عليه تقع ضمن نطاق هذا المعيار).

٦ لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن نطاق الفقرات ٨–١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" (المُنقح في ٢٠٠٣)[١] أو الفقرات ٢/٤ – ٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

٦أ يستخدم هذا المعيار مصطلح "القيمة العادلة" بطريقة تختلف في بعض النواحي عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة". وبناءً عليه، فعند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار، وليس وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

الإثبات

٧ يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على السلع أو عندما تتلقى الخدمات. ويجب على المنشأة أن تُثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق ملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى نقداً.

٨ عندما لا تستوفي السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم شروط الإثبات على أنها أصول، فيجب أن تُثبت على أنها مصروفات.

٩ ينشأ المصروف عادةً من استهلاك السلع أو الخدمات. فعلى سبيل المثال، تُستهلك الخدمات عادةً في الحال، وفي هذه الحالة يُثبت مصروف عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة. وقد تُستهلك السلع على مدى فترة زمنية أو، في حالة المخزون، قد يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يُثبت مصروف عندما تُستهلك السلع أو تُباع. ومع ذلك، فمن الضروري أحياناً أن يُثبت مصروف قبل استهلاك أو بيع السلع أو الخدمات، نظراً لأنها لا تستوفي شروط الإثبات على أنها أصول. فعلى سبيل المثال، قد تقتني المنشأة سلعاً على أنها جزء من مرحلة البحث لمشروع تطوير منتج جديد. ورغم أن تلك السلع لم تُستهلك بعد، فإنها قد لا تستوفي شروط الإثبات على أنها أصول بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي الذي ينطبق عليها.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية

نظرة عامة

١٠ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية – بشكل مباشر – بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، ما لم تكن تلك القيمة العادلة لا يمكن تقديرها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية – بشكل غير مباشر – بالرجوع إلى[٢] القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

---

١ عُدل عنوان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ في ٢٠٠٥.

٢ يستخدم هذا المعيار عبارة "بالرجوع الى" بدلا من "بـ"، نظراً لأن المعاملة تقاس في النهاية عن طريق ضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مقيسة في التاريخ المُحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (أيهما يكون منطبقاً)، في عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب، كما هو موضح في الفقرة ١٩.

١١ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٠، على المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة[٣]، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن عادةً تقدير القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، حسبما هو موضح في الفقرة ١٢. ويجب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في "تاريخ المنح".

١٢ تُمنح عادةً الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين على أنها جزء من حزمة مكافآتهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع الخدمة الأخرى. ومن غير الممكن عادةً إجراء قياس مباشر للخدمات التي يتم الحصول عليها مقابل مكونات معينة في حزمة مكافآت الموظف. وقد يكون من غير الممكن أيضاً قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافآت بشكل مستقل، بدون إجراء قياس مباشر للقيمة العادلة الخاصة بأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإضافة لذلك، تُمنح الأسهم أو خيارات الأسهم أحياناً على أنها جزء من ترتيب مكافأة إضافية، وليس على أنها جزء من المكافأة الأساسية، مثلاً على أنها حافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة أو لمكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. وعن طريق قيام المنشأة بمنح أسهم أو خيارات أسهم، إضافة إلى المكافآت الأخرى، فإنها بذلك تدفع مكافأة إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المرجح أن يكون من الصعب تقدير القيمة العادلة لهذه المنافع الإضافية. ونظراً لصعوبة إجراء قياس مباشر للقيمة العادلة الخاصة بالخدمات المُتلقاة، فيجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المُتلقاة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف أخرى بخلاف الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأنه يمكن تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويجب أن تُقاس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، عندما تدحض المنشأة هذا الافتراض نظراً لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية – بشكل غير مباشر – بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مقيسة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

١٣أ وعلى وجه الخصوص، إذا كان من الواضح أن العوض القابل للتحديد المُستلم من قبل المنشأة (إن وجد) أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المُتكبد، فإن هذه الحالة تشير عادةً إلى أن عوضاً آخر (أي سلع أو خدمات غير قابلة للتحديد) قد تم استلامه (أو سيتم استلامه) من قبل المنشأة. ويجب على المنشأة أن تقيس وفقاً لهذا المعيار السلع أو الخدمات المُستلمة القابلة للتحديد. ويجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة (أو التي سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمدفوعات على أساس الأسهم والقيمة العادلة لأي سلع أو خدمات قابلة للتحديد مُستلمة (أو سيتم استلامها). ويجب على المنشأة أن تقيس في تاريخ المنح السلع أو الخدمات المستلمة غير القابلة للتحديد. ولكن فيما يخص المعاملات التي تُسوى نقداً، فيجب أن يُعاد قياس الالتزام في نهاية كل فترة تقرير حتى تتم تسويته وفقاً للفقرات ٣٠–٣٣.

المعاملات التي يتم فيها تلقي الخدمات

١٤ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الممنوحة تُكتسب مباشرةً، فإن الطرف المقابل غير مطالبٍ بأن يُكمل فترة مُحددة من الخدمة قبل أن يصبح مستحقاً دون قيد أو شروط لأدوات حقوق الملكية تلك. وما لم يثبت عكس ذلك، فإن المنشأة يجب عليها افتراض أنها قد استلمت الخدمات المُقدمة من الطرف المقابل على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ المنح أن تُثبت الخدمات التي تم تلقيها بالكامل، مع ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية.

١٥ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الممنوحة لا تُكتسب حتى يُكمل الطرف المقابل فترة مُحددة من الخدمة، فيجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من الطرف المقابل، على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية تلك، سيتم استلامها في المستقبل، خلال *فترة الاكتساب*. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك الخدمات عندما تُقدَّم من الطرف المقابل خلال فترة الاكتساب، مع إثبات ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال:

[٣] في سائر هذا المعيار، جميع الإشارات إلى الموظفين تشمل أيضاً الآخرين الذين يقدمون خدمات مشابهة.

(أ) عندما يُمنح موظف خيارات أسهم مشروطة بإكمال ثلاث سنوات في الخدمة، حينئذ يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الموظف، على أنها عوض مقابل خيارات الأسهم، سوف يتم تلقيها في المستقبل، على مدى فترة الاكتساب تلك التي تبلغ ثلاث سنوات.

(ب) عندما يُمنح موظف خيارات أسهم مشروطة بتحقيق *شرط أداء* وبالبقاء في خدمة المنشأة حتى استيفاء ذلك الشرط، ويتفاوت طول فترة الاكتساب تبعاً لتوقيت استيفاء شرط الأداء، فيجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الموظف، على أنها عوض مقابل خيارات الأسهم، سوف يتم تلقيها في المستقبل، على مدى فترة الاكتساب المتوقعة. ويجب على المنشأة أن تقدِّر طول فترة الاكتساب المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة الأكثر ترجيحاً لشرط الأداء. وعندما يكون شرط الأداء شرطاً مرتبطاً بالسوق، يجب أن يكون تقدير طول فترة الاكتساب المتوقعة متسقاً مع الافتراضات المُستخدمة في تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، ولا يجوز تنقيح ذلك التقدير لاحقاً. وعندما لا يكون شرط الأداء شرطاً مرتبطاً بالسوق، فيجب على المنشأة أن تنقح تقديرها لطول فترة الاكتساب، عند الضرورة، عندما تشير معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الاكتساب يختلف عن التقديرات السابقة.

المعاملات التي تُقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ فيما يخص المعاملات المقيسة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في *تاريخ القياس*، على أساس أسعار السوق عندما تكون متاحة، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩–٢٢).

١٧ عندما لا تكون أسعار السوق متاحة، فيجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب تقويم لتقدير السعر الذي كانت ستبلغه أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل. ويجب أن يتفق أسلوب التقويم مع منهجيات التقويم المتعارف عليها لتسعير الأدوات المالية، ويجب أن تنطوي على جميع العوامل والافتراضات التي سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق الذين تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل عند تحديد السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩–٢٢).

١٨ يحتوي الملحق ب على إرشادات إضافية بشأن قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم، مع التركيز على الأحكام والشروط الخاصة التي تُعد سمات مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين.

معالجة شروط الاكتساب

١٩ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء شروط اكتساب مُحددة. فعلى سبيل المثال، يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم لموظف مشروطاً عادةً ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية مُحددة. وقد تكون هناك شروط أداء يجب استيفاؤها، مثل تحقيق المنشأة لنمو مُحدد في الربح أو زيادة مُحددة في سعر سهم المنشأة. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب، بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، فإن شروط الاكتساب، بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، يجب أن تؤخذ في الحسبان عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة بحيث أنه – في النهاية – يجب أن يستند المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة، على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب في نهاية الأمر. وبالتالي، لا يُثبت أي مبلغ للسلع أو الخدمات المُستلمة – على أساس تراكمي – عندما لا تُكتسب أدوات حقوق الملكية بسبب عدم استيفاء *شرط الاكتساب*، بخلاف الشرط المرتبط بالسوق، مثل إخفاق الطرف المقابل في إكمال فترة خدمة مُحددة، أو عدم استيفاء شرط أداء محدد، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢٠ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٩، يجب على المنشأة أن تُثبت مبلغاً للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب استناداً إلى أفضل تقدير متاح لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب، ويجب عليها أن تنقح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تشير معلومات لاحقة إلى أن

عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تنقح التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية التي تم اكتسابها في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢١ يجب أن تؤخذ في الحسبان الشروط المرتبطة بالسوق، مثل سعر السهم المستهدف الذي يكون الاكتساب (أو قابلية ممارسة الخيار) مشروطاً به، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبناءً عليه، ففيما يخص عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي تحتوي على شروط مرتبطة بالسوق، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي جميع شروط الاكتساب الأخرى (مثل الخدمات المُستلمة من الموظف الذي يظل في الخدمة للفترة المُحددة)، بغض النظر عن استيفاء ذلك الشرط المرتبط بالسوق.

معالجة الشروط غير المرتبطة بالاكتساب

٢١أ وبالمثل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط غير المرتبطة بالاكتساب عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبناءً عليه، ففيما يخص عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي تحتوي على شروط غير مرتبطة بالاكتساب، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي جميع شروط الاكتساب التي لا ترتبط بالسوق (مثل الخدمات المُستلمة من الموظف الذي يظل في الخدمة للفترة المُحددة) بغض النظر عن استيفاء تلك الشروط غير المرتبطة بالاكتساب.

معالجة ميزة إعادة المنح

٢٢ فيما يخص الخيارات التي *بميزة إعادة المنح*، لا يجوز أن تؤخذ في الحسبان ميزة إعادة المنح عند تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، تجب المحاسبة عن *خيار إعادة المنح* على أنه منح لخيار جديد، إذا مُنح لاحقاً خيار لإعادة المنح.

بعد تاريخ الاكتساب

٢٣ بعد إثبات السلع أو الخدمات المُستلمة وفقاً للفقرات ١٠–٢٢، وما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإجراء أي تعديل لاحق على إجمالي حقوق الملكية بعد تاريخ الاكتساب. فعلى سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة أن تقوم لاحقاً بعكس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُستلمة من موظف إذا تمت مصادرة أدوات حقوق الملكية المُكتسبة في وقت لاحق أو إذا لم تُمارس الخيارات، في حالة خيارات الأسهم. وبالرغم من ذلك، لا يمنع هذا المتطلب المنشأة من إثبات أي تحويل يتم ضمن حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى مكون آخر.

عندما لا يمكن تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٢٤ تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦ –٢٣ عندما تكون المنشأة مُطالبة بأن تقيس معاملة دفع على أساس الأسهم بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نادرة، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تقدر بطريقة يمكن الاعتماد عليها القيمة العادلة في تاريخ القياس لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٦–٢٢. وفي هذه الحالات النادرة فقط، يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن:

(أ) تقيس أدوات حقوق الملكية *بقيمتها الحقيقية*، بشكل أولي في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة ولاحقاً في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية النهائية، مع إثبات أي تغير في القيمة الحقيقية المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة. وفيما يخص منح خيارات الأسهم، يُسوى ترتيب الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عندما تُمارس الخيارات أو تُصادر (مثلاً عند التوقف عن العمل) أو تنقضي (مثلاً في نهاية عمر الخيار).

(ب) تُثبت السلع أو الخدمات المُستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية المكتسبة في النهاية أو الممارسة في النهاية (حسب مقتضى الحال). ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات الأسهم، على سبيل المثال، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب، إن وجدت، وفقاً للفقرتين ١٤ و١٥، باستثناء عدم انطباق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٥(ب) بشأن الشرط المرتبط بالسوق. ويجب أن يستند المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب إلى عدد خيارات الأسهم المتوقع اكتسابها. ويجب على المنشأة أن تنقح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تشير معلومات لاحقة إلى اختلاف

عدد خيارات الأسهم التي يُتوقع اكتسابها عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تنقح التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية المكتسبة في النهاية. وبعد تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعكس المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة في حالة مصادرة خيارات الأسهم في وقت لاحق أو انقضائها في النهاية.

٢٥ عندما تطبق المنشأة الفقرة ٢٤، فمن غير الضروري أن تطبق الفقرات ٢٦ –٢٩، نظراً لأن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية سوف تُؤخذ في الحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الحقيقية المُحددة في الفقرة ٢٤. ولكن في حال قيام المنشأة بتسوية إحدى عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي طبقت عليها الفقرة ٢٤:

(أ) فإذا حدثت التسوية خلال فترة الاكتساب، يجب على المنشأة أن تحاسب عن التسوية على أنها تعجيل للاكتساب، ومن ثمّ، يجب عليها أن تثبت مباشرةً المبلغ الذي لولا ذلك كان سيتم إثباته للخدمات المُتلقاة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.

(ب) يجب أن يُحاسَب عن أية دفعة تتم عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة الحقيقية لأدوات حقوق الملكية، مقيسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات أية زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف.

التعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

٢٦ قد تُعدل المنشأة الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، قد تخفض سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين (أي تعيد تسعير الخيارات)، الأمر الذي يزيد القيمة العادلة لتلك الخيارات. وقد تم التعبير عن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧ – ٢٩ للمحاسبة عن آثار التعديلات في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. ومع ذلك، فإن هذه المتطلبات يجب تطبيقها أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين والتي تُقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فإن أية إشارة في الفقرات ٢٧–٢٩ إلى تاريخ المنح يجب أن تشير بدلاً من ذلك إلى التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

٢٧ يجب على المنشأة أن تثبت، كحد أدنى، الخدمات المُتلقاة مقيسة بالقيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم يسقط اكتساب تلك الأدوات بسبب عدم استيفاء أحد شروط الاكتساب (بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق) المحددة في تاريخ المنح. وينطبق هذا بغض النظر عن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مفيدة للموظف بأية صورة أخرى. ويحتوي الملحق ب على إرشادات بشأن تطبيق هذا المتطلب.

٢٨ في حالة إلغاء أو تسوية إحدى عمليات منح أدوات حقوق الملكية خلال فترة الاكتساب (بخلاف المنح الذي يتم إلغاؤه بالمُصادرة عند عدم استيفاء شروط الاكتساب):

(أ) يجب على المنشأة أن تحاسب عن الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل للاكتساب، وبناءً عليه، يجب عليها أن تثبت مباشرةً المبلغ الذي لولا ذلك كان سيتم إثباته للخدمات المُتلقاة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.

(ب) يجب أن يُحاسَب عن أية دفعة تؤدى للموظف عند إلغاء أو تسوية المنح على أنها إعادة شراء لحصة من حصص حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مقيسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات أية زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف. ولكن إذا تضمن ترتيب الدفع على أساس الأسهم مكونات التزام، فيجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في تاريخ الإلغاء أو التسوية. ويجب أن تتم المحاسبة عن أية دفعة يتم تأديتها لتسوية مكون الالتزام على أنها تخلص من الالتزام.

(ج) في حالة منح أدوات حقوق ملكية جديدة للموظف وفي التاريخ الذي مُنحت فيه أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك حددت المنشأة الأدوات الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن منح أدوات حقوق الملكية البديلة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن تعديل المنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية، وفقاً للفقرة ٢٧ وإرشادات التطبيق الواردة في الملحق ب. وتكون القيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة

لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة. ويكون صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة هو قيمتها العادلة، قبل الإلغاء مباشرة، مطروحاً منها مبلغ أية دفعة تؤدى للموظف عند إلغاء أدوات حقوق الملكية، تتم المحاسبة عنها على أنها اقتطاع من حقوق الملكية وفقاً للبند (ب) أعلاه. وإذا لم تحدد المنشأة أن أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة تُعد أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن حقوق الملكية الجديدة تلك على أنها منح جديد لأدوات حقوق الملكية.

٢٨أ في حالة قدرة المنشأة أو الطرف المقابل على اختيار ما إذا كان سيفي بأحد الشروط غير المتعلقة بالاكتساب، فيجب على المنشأة أن تعالج إخفاقها أو إخفاق الطرف المقابل في استيفاء الشرط غير المتعلق بالاستيفاء خلال فترة الاكتساب على أنه إلغاء.

٢٩ في حالة قيام المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق ملكية مُكتسبة، فإن الدفعة المؤداة للموظف يجب المحاسبة عنها على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُعاد شراؤها، مقيسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات أية زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف.

معاملات الدفع على الأساس الأسهم التي تُسوّى نقداً

٣٠ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُقتناة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام، مع مراعاة متطلبات الفقرات ٣١-٣٣د. وإلى حين تسوية الالتزام، يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، مع إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

٣١ على سبيل المثال، قد تمنح المنشأة للموظفين حقوق ارتفاع قيمة السهم على أنها جزء من حزمة مكافآتهم، وبموجب ذلك يصبح الموظفون مستحقين لدفعة نقدية مستقبلية (وليس لأداة حقوق ملكية)، تستند إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى مُحدد على مدى فترة زمنية مُحددة. أو قد تمنح المنشأة موظفيها حقاً في الحصول على دفعة نقدية مستقبلية من خلال منحهم حقاً في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي ستُصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للاسترداد، إمّا بشكل إلزامي (مثلاً عند التوقف عن العمل) أو باختيار الموظف. وتُعد هذه الترتيبات أمثلةً لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوّى نقداً. وتستخدم حقوق ارتفاع قيمة السهم لتوضيح بعض المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٢-٣٣د؛ ومع ذلك، فإن المتطلبات الواردة في تلك الفقرات تنطبق على كل معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقداً.

٣٢ يجب على المنشأة أن تثبت الخدمات المُتلقاة، والتزاماً بدفع مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم الموظفون الخدمة. فعلى سبيل المثال، تُكتسب بعض حقوق ارتفاع قيمة السهم في الحال، ومن ثمّ، لا يُطالب الموظفون بإكمال فترة مُحددة في الخدمة ليصبحوا مستحقين للدفعة النقدية. وما لم يثبت عكس ذلك، يجب على المنشأة أن تفترض أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظفون في مقابل حقوق ارتفاع قيمة السهم. وبالتالي، يجب على المنشأة أن تثبت في الحال الخدمات المُتلقاة والتزاماً بدفع مقابلها. وعندما لا تُكتسب حقوق ارتفاع قيمة السهم إلا بعد أن يُكمل الموظفون فترة مُحددة في الخدمة، فيجب على المنشأة أن تثبت الخدمات المُتلقاة، والتزاماً بدفع مقابلها، عندما يقدم الموظفون الخدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب قياس الالتزام، بشكل أولي وفي نهاية كل فترة تقرير حتى تسويته، بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة السهم، عن طريق تطبيق أحد نماذج تسعير الخيارات، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها حقوق ارتفاع قيمة السهم، ومدة الخدمة التي أداها الموظفون حتى تاريخه مع مراعاة متطلبات الفقرات ٣٣أ-٣٣د. وقد تقوم المنشأة بتعديل الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها الدفعة على أساس الأسهم التي تسوّى نقداً. وتحتوي الفقرات ب٤٤أ-ب٤٤ج في الملحق ب على إرشادات بشأن تعديل معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تغير تصنيفها من كونها تسوّى نقداً إلى كونها تسوّى بحقوق الملكية.

معالجة شروط الاكتساب والشروط غير المتعلقة بالاكتساب

٣٣أ قد تكون معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوَّى نقداً مشروطة بالوفاء بشروط اكتساب معينة. فقد تكون هناك شروط أداء يجب الوفاء بها، مثل تحقيق المنشأة لمستوى نمو معين في الأرباح، أو زيادة معينة في سعر سهم المنشأة. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب، بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، عند تقدير القيمة العادلة للدفعة على أساس الأسهم التي تسوَّى نقداً في تاريخ القياس. وبدلاً

من ذلك، فإن شروط الاكتساب بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق يجب أخذها في الحسبان عن طريق تعديل عدد المكافآت المشمولة في قياس الالتزام الناشئ عن المعاملة.

٣٣ب لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٣أ، يجب على المنشأة أن تثبت مبلغاً للسلع أو الخدمات المستلمة خلال فترة الاكتساب. وذلك المبلغ يجب أن يستند إلى أفضل تقدير متاح لعدد المكافآت التي يتوقع أن تكتسب. ويجب على المنشأة أن تنقح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تشير المعلومات اللاحقة إلى أن عدد المكافآت المتوقع اكتسابها سوف يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تنقح التقدير ليتساوى مع عدد المكافآت التي اكتسبت في النهاية.

٣٣ج يجب أن تؤخذ في الحسبان الشروط المرتبطة بالسوق، مثل سعر السهم المستهدف الذي يكون الاكتساب (أو قابلية ممارسة الخيار) مشروطاً به، بالإضافة إلى الشروط غير المتعلقة بالاكتساب، عند تقدير القيمة العادلة للدفع الممنوح على أساس الأسهم الذي يسوَّى نقداً، وعند إعادة قياس القيمة العادلة في نهاية كل فترة تقرير وعند تاريخ التسوية.

٣٣د نتيجة لتطبيق الفقرات ٣٠-٣٣ج، فإن المبلغ المتراكم الذي يتم إثباته في النهاية للسلع أو الخدمات المستلمة باعتبارها عوضاً للدفع على أساس الأسهم الذي يسوَّى نقداً يساوي النقد المدفوع.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع خاصية التسوية بالصافي لواجبات الضريبة المستقطعة

٣٣هـ قد تلزم أنظمة الضريبة أو لوائحها المنشأة باستقطاع مبلغ معين لواجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بالدفع على أساس الأسهم، ويتم تحويل هذا المبلغ للسلطة الضريبية بالنيابة عن الموظف. وللوفاء بهذا الواجب، فإن شروط ترتيب الدفع على أساس الأسهم قد تسمح للمنشأة أو تلزمها باستقطاع عدد من أدوات حقوق الملكية يساوي القيمة النقدية لواجب الضريبة الذي على الموظف، من مجموع عدد أدوات حقوق الملكية التي لولا تلك الأنظمة أو اللوائح كان سيتم إصدارها للموظف عند ممارسة (أو اكتساب) الدفع على أساس الأسهم (أي أن ترتيب الدفع على أساس الأسهم له خاصية "التسوية بالصافي").

٣٣و واستثناءً من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٤، فإن المعاملة الموضحة في الفقرة ٣٣هـ يجب تصنيفها بأكملها على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تسوَّى بحقوق الملكية إذا كانت ستُصنف على هذا الوجه في ظل غياب خاصية التسوية بالصافي.

٣٣ز تطبق المنشأة الفقرة ٢٩ من هذا المعيار للمحاسبة عن استقطاع الأسهم لتمويل المبلغ المدفوع للسلطة الضريبية فيما يتعلق بواجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بالدفع على أساس الأسهم. وعليه، تجب المحاسبة عن هذا المبلغ المدفوع على أنه حسم من حقوق الملكية في مقابل الأسهم المستقطعة، باستثناء القدر الذي يزيد به هذا المبلغ عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المستقطعة في تاريخ التسوية بالصافي.

٣٣ح لا ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ٣٣و على ما يلي:

(أ) ترتيب الدفع على أساس الأسهم بخاصية التسوية بالصافي، الذي لا تتحمل فيه المنشأة بموجب أنظمة الضريبة أو لوائحها واجباً باستقطاع مبلغٍ ما في مقابل واجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بذلك الدفع على أساس الأسهم؛ أو

(ب) أدوات حقوق الملكية التي تستقطعها المنشأة زيادة على واجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بالدفع على أساس الأسهم (أي أن المنشأة استقطعت كمية من الأسهم تتعدى القيمة النقدية لواجب الضريبة الذي على الموظف). وتجب المحاسبة عن هذه الأسهم الزائدة المستقطعة على أنها دفع على أساس الأسهم يسوَّى نقداً عندما يتم دفع هذا المبلغ نقداً (أو بأصول أخرى) للموظف.

معاملات الدفع على أساس الأسهم ذات البدائل النقدية

٣٤ **فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب سواءً للمنشأة أو للطرف المقابل اختيار أن تسوي المنشأة المعاملة إمّا نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى نقداً بالقدر الذي تحملت به المنشأة، التزاماً للتسوية نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق الملكية بالقدر الذي لم تتحمل به المنشأة أي التزام من ذلك القبيل.**

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب للطرف المقابل اختيار التسوية

٣٥ إذا منحت المنشأة الطرف المقابل الحق في أن يختار ما إذا كانت معاملة الدفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً[٤] أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، تتضمن مكون دين (أي حق الطرف المقابل في طلب الدفع نقداً) ومكون حقوق ملكية (أي حق الطرف المقابل في طلب التسوية بأدوات حقوق الملكية وليس نقداً). وفيما يخص المعاملات مع أطراف أخرى بخلاف الموظفين، التي تقاس فيها القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقيس مكون حقوق الملكية للأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة والقيمة العادلة لمكون الدين، في التاريخ الذي تُستلم فيه السلع أو الخدمات.

٣٦ فيما يخص المعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها الحقوق في الحصول على النقد أو أدوات حقوق الملكية.

٣٧ لتطبيق الفقرة ٣٦، يجب على المنشأة أن تقيس أولاً القيمة العادلة لمكون الدين، ثم تقيس القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية – مع الأخذ في الحسبان أن الطرف المقابل يجب أن يفقد الحق في استلام النقد لكي يحصل على أداة حقوق الملكية. والقيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي مجموع القيم العادلة للمكونين. ومع ذلك، تكون معاملات الدفع على أساس الأسهم التي للطرف المقابل فيها اختيار التسوية مُهيكلة غالباً بحيث تكون القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفسها للبديل الآخر. فعلى سبيل المثال، قد يكون للطرف المقابل الخيار في الحصول على خيارات أسهم أو حقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى نقداً. وفي مثل هذه الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية صفراً، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، عندما تختلف القيم العادلة لبدائل التسوية، فإن القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية ستكون عادة أكبر من الصفر، وفي هذه الحالة ستكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لمكون الدين.

٣٨ يجب على المنشأة أن تحاسب بشكل منفصل عن السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة فيما يتعلق بكل مكون للأداة المالية المركبة. ففيما يخص مكون الدين، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُقتناة، والتزاماً بدفع مقابل تلك السلع أو الخدمات، عندما يورد الطرف المقابل سلعا أو يقدم خدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً (الفقرات ٣٠–٣٣). وفيما يخص مكون حقوق الملكية (إن وجد)، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، عندما يورد الطرف المقابل سلعا أو يقدم خدمات وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية (الفقرات ١٠–٢٩).

٣٩ في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام بقيمته العادلة. وفي حالة قيام المنشأة بإصدار أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من الدفع نقداً، يجب أن يُحوَّل الالتزام مباشرة إلى حقوق ملكية، باعتباره العوض مقابل أدوات حقوق الملكية المُصدرة.

٤٠ في حالة قيام المنشأة بالدفع نقداً عند التسوية بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب استخدام تلك الدفعة لتسوية الالتزام بالكامل. وأي مكون حقوق ملكية تم إثباته سابقاً يجب أن يظل ضمن حقوق الملكية. ويفقد الطرف المقابل الحق في الحصول على أدوات حقوق الملكية عندما يختار الحصول على نقد عند التسوية. ولكن هذا المتطلب لا يمنع المنشأة من إثبات أي تحويل ضمن حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى مكون آخر.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب للمنشأة اختيار التسوية

٤١ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب للمنشأة الاختيار بين التسوية نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها واجب قائم بالتسوية نقداً، والمحاسبة عن معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقاً لذلك. ويكون على المنشأة واجب قائم بالتسوية نقداً إذا لم يكن لخيار التسوية بأدوات حقوق الملكية أي جوهر اقتصادي (مثلاً لأن المنشأة ممنوعة نظامياً من إصدار أسهم)، أو أن لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً، أو أنها تسوي بشكل عام نقداً حينما يطلب الطرف المقابل التسوية نقداً.

[٤] في الفقرات ٣٥–٤٣، جميع الإشارات إلى النقد تشمل أيضاً الأصول الأخرى للمنشأة.

٤٢ إذا كان على المنشأة واجب قائم بالتسوية نقداً، يجب عليها أن تحاسب عن المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، الواردة في الفقرات ٣٠–٣٣.

٤٣ في حال عدم وجود أي التزام من هذا القبيل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية، والواردة في الفقرات ١٠ –٢٩. وعند التسوية:

(أ) إذا اختارت المنشأة أن تسوي نقداً، تجب المحاسبة عن الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة من حصص حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء ما هو موضح في البند (ج) أدناه.

(ب) إذا اختارت المنشأة أن تسوي بإصدار أدوات حقوق ملكية، فلا يلزم إجراء أية محاسبة إضافية (بخلاف التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى مكون آخر، عند الضرورة)، باستثناء ما هو موضح في البند (ج) أدناه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل التسوية الذي بالقيمة العادلة الأعلى، كما في تاريخ التسوية، فيجب عليها أن تثبت مصروفاً إضافياً بالقيمة الزائدة المقدمة، أي بالفرق بين النقد المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي لو لا ذلك كانت سُتصدر، أو بالفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُصدرة ومبلغ النقد الذي لو لا ذلك كان سيُدفع، أيهما كان منطبقاً.

معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة (تعديلات ٢٠٠٩)

٤٣أ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة، يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، في قوائمها المالية المنفصلة أو المنفردة، على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية أو تسوى نقداً وذلك عن طريق تقويم:

(أ) طبيعة المكافآت الممنوحة.

(ب) حقوقها وواجباتها.

والمبلغ الذي تثبته المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات قد يختلف عن المبلغ الذي تثبته المجموعة الموحدة أو المنشأة الأخرى ضمن المجموعة التي تسوِّي معاملة الدفع على أساس الأسهم.

٤٣ب يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية عندما:

(أ) تكون المكافآت الممنوحة هي أدوات حقوق ملكية خاصة بها، أو

(ب) لا يكون لدى المنشأة التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم.

ولا يجوز للمنشأة أن تُعيد لاحقاً قياس أية معاملة دفع من هذا القبيل تُسوى بحقوق الملكية إلا عند حدوث تغييرات في شروط الاكتساب غير المرتبطة بالسوق وفقاً للفقرات ١٩–٢١. وفي جميع الحالات الأخرى، يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً.

٤٣ج لا يجوز للمنشأة التي تسوي معاملة الدفع على أساس الأسهم، عندما تستلم منشأة أخرى في المجموعة السلع أو الخدمات، أن تثبت المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق الملكية إلا إذا تمت تسوية المعاملة بأدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها. وبخلاف ذلك، يجب إثبات المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى نقداً.

٤٣د تنطوي بعض المعاملات داخل المجموعات على ترتيبات سداد تتطلب من إحدى منشآت المجموعة أن تدفع لمنشأة أخرى داخل المجموعة مقابل تقديم مدفوعات على أساس الأسهم لموردي السلع أو الخدمات. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة التي تستلم السلع أو الخدمات أن تحاسب عن معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقاً للفقرة ٤٣ب بغض النظر عن ترتيبات السداد داخل المجموعة.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت خلال الفترة.

٤٥ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤، يجب على المنشأة أن تفصح – على الأقل – عمّا يلي:

(أ) وصف لكل نوع من أنواع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الأحكام والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب، والحد الأقصى لمدة الخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (مثلاً ما إذا كانت نقداً أو بحقوق الملكية). وقد تقوم المنشأة التي تكون لديها أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم بعرض هذه المعلومات بشكل مُجمّع، ما لم يكن الإفصاح المنفصل عن كل ترتيب ضرورياً لاستيفاء المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها لكل مجموعة من مجموعات الخيارات الآتية:

(١) القائمة في بداية الفترة؛

(٢) الممنوحة خلال الفترة؛

(٣) المُصادرة خلال الفترة؛

(٤) التي تمت ممارستها خلال الفترة؛

(٥) المنقضية خلال الفترة؛

(٦) القائمة في نهاية الفترة؛

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

(ج) فيما يخص خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال الفترة، المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. وإذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم طوال الفترة، يمكن للمنشأة بدلا من ذلك أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) فيما يخص خيارات الأسهم القائمة في نهاية الفترة، نطاق أسعار الممارسة والمتوسط المرجح للعمر التعاقدي المتبقي. وعندما يكون نطاق أسعار الممارسة واسعاً، يجب أن تُقسم الخيارات القائمة إلى نطاقات مجدية لتقييم عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد تُصدر والنقد الذي قد يُستلم عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي القوائم المالية من فهم الكيفية التي حُددت بها القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق ملكية المنشأة – بشكل غير مباشر، بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، فلتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، يجب على المنشأة أن تفصح – على الأقل – عمّا يلي:

(أ) فيما يخص خيارات الأسهم الممنوحة خلال الفترة، المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس ومعلومات عن الكيفية التي قيست بها تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيار المُستخدم ومدخلات ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلب المتوقع، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر وأي مدخلات أخرى للنموذج، بما في ذلك الطريقة المُستخدمة والافتراضات التي وُضعت لتضمين آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) الكيفية التي حُدد بها التقلب المتوقع، بما في ذلك توضيح لمدى استناد التقلب المتوقع إلى التقلب السابق؛

(٣) ما إذا كانت هناك أي خصائص أخرى لمنح الخيار، مثل وجود شرط مرتبط بالسوق، قد ضُمنت في قياس القيمة العادلة، وكيفية تضمينها.

(ب) فيما يخص أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (أي بخلاف خيارات الأسهم)، عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، ومعلومات عن الكيفية التي قيست بها القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) إذا لم تُقاس القيمة العادلة على أساس سعر سوقي قابل للرصد، فكيف حُددت تلك القيمة؛

(٢) ما إذا كانت توزيعات الأرباح المتوقعة قد ضُمنت في قياس القيمة العادلة، وكيفية تضمينها؛

(٣) ما إذا كانت أي خصائص أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد ضُمنت في قياس القيمة العادلة، وكيفية تضمينها.

(ج) فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي عُدلت خلال الفترة:

(١) توضيح لتلك التعديلات؛

(٢) القيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لتلك التعديلات)؛

(٣) معلومات عن الكيفية التي قيست بها القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتسق مع المتطلبات المُحددة في البندين (أ) و(ب) أعلاه، عند الاقتضاء.

٤٨ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال الفترة – بشكل مباشر، فيجب عليها أن تفصح عن الكيفية التي حُددت بها تلك القيمة العادلة، مثلاً ما إذا كانت القيمة العادلة قد قيست بسعر السوق لتلك السلع أو الخدمات.

٤٩ إذا قامت المنشأة بدحض الافتراض الواردة في الفقرة ١٣، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تقدم توضيحاً لسبب دحض الافتراض.

٥٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

٥١ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح على الأقل عمّا يلي:

(أ) إجمالي المصروف المُثبت للفترة والناشئ عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي استُلِمت فيها السلع أو الخدمات التي لم تستوف شروط الإثبات على أنها أصول وبالتالي أُثبتت مباشرةً على أنها مصروف، بما في ذلك الإفصاح بشكل منفصل عن ذلك الجزء من إجمالي المصروف الناشئ عن المعاملات المحاسب عنها على أنها معاملات دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق الملكية؛

(ب) فيما يخص الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(١) إجمالي المبلغ الدفتري في نهاية الفترة؛

(٢) إجمالي القيمة الحقيقية في نهاية الفترة للالتزامات التي اكتُسب مقابلها حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى في نهاية الفترة (مثلاً حقوق ارتفاع قيمة السهم المُكتسبة).

٥٢ عندما لا تستوفي المعلومات المطلوب أن يُفصح عنها بموجب هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤ و٤٦ و٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية تكون ضرورية لاستيفاء هذه المبادئ. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بتصنيف أيٍّ من معاملات الدفع على أساس الأسهم على أنها تسوَّى بحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٣٣و، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تقدير للمبلغ الذي تتوقع أن تحوله للسلطة الضريبية لتسوية واجب الضريبة الذي على الموظف عندما يكون ذلك ضرورياً لإعلام المستخدمين بالآثار المستقبلية للتدفقات النقدية المرتبطة بترتيب الدفع على أساس الأسهم.

أحكام التحول

٥٣ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على عمليات منح الأسهم وخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي مُنحت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ ولم تُكتسب بعد في تاريخ سريان هذا المعيار.

٥٤ تُشجَّع المنشأة -ولكن دون إلزام- على تطبيق هذا المعيار على عمليات منح أدوات حقوق الملكية الأخرى إذا كانت المنشأة قد أفصحت للعموم عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المُحددة في تاريخ القياس.

٥٥ فيما يخص جميع عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تعيد عرض معلومات المقارنة، وعند الاقتضاء، تعدل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأسبق فترة معروضة.

٥٦ فيما يخص جميع عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يُطبَّق عليها هذا المعيار (على سبيل المثال، أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله)، يجب على المنشأة – مع ذلك – أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٤٤ و٤٥.

٥٧ إذا قامت المنشأة، بعد أن أصبح هذا المعيار سارياً، بتعديل الأحكام أو الشروط الخاصة بمنح أدوات حقوق الملكية الذي لم يُطبق عليه هذا المعيار، فيجب على المنشأة – مع ذلك – أن تطبق الفقرات ٢٦–٢٩ للمحاسبة عن أي من مثل هذه التعديلات.

٥٨ فيما يخص الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم الموجودة في تاريخ سريان هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تطبق المعيار بأثر رجعي. وفيما يخص هذه الالتزامات، يجب على المنشأة أن تعيد عرض معلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في أسبق فترة معروضة عرضت لها معلومات مقارنة، باستثناء أن المنشأة ليست مُطالبة بعرض معلومات المقارنة طالما كانت المعلومات تتعلق بفترة أو تاريخ قبل ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.

٥٩ تُشجَّع المنشأة –ولكن دون إلزام- على تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على الالتزامات الأخرى الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على سبيل المثال، على الالتزامات التي سويت خلال إحدى الفترات المعروضة لها معلومات مقارنة.

٥٩أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرتين ٣٠ و٣١ والفقرات ٣٣-٣٣ح، والفقرات ب٤٤أ-ب٤٤ج وفقاً لما يلي، ولا يجوز إعادة عرض الفترات السابقة:

(أ) تنطبق التعديلات في الفقرات ب٤٤أ-ب٤٤ج فقط على تعديلات الترتيب التي تحدث في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة التعديلات في الفقرات، والتي تحدث بعد ذلك التاريخ.

(ب) تنطبق التعديلات في الفقرتين ٣٠ و٣١ والفقرات ٣٣-٣٣د على معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، وعلى معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون تاريخ منحها هو تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة لهذه التعديلات أو بعده. وفيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة الممنوحة قبل التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام في ذلك التاريخ، وأن تثبت أثر إعادة القياس في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكوِّن آخر في حقوق الملكية بحسب ما هو مناسب) لفترة التقرير التي تُطبَّق فيها التعديلات لأول مرة.

(ج) تنطبق التعديلات في الفقرات ٣٣هـ-٣٣ح، وتعديل الفقرة ٥٢ على معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة (أو المكتسبة ولكنها لم تمارس) في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، وعلى معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون تاريخ منحها هو تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة لهذه التعديلات أو بعده. وفيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة (أو المكتسبة ولكنها لم تمارس) (أو جزء منها) التي تم تصنيفها سابقاً على أنها مدفوعات على أساس الأسهم تسوَّى نقداً، ولكنها الآن مُصنَّفة على أنها تسوَّى بحقوق الملكية وفقاً لتلك التعديلات، يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف القيمة الدفترية لالتزام الدفع على أساس الأسهم إلى حقوق الملكية في التاريخ الذي تطبق فيه لأول مرة هذه التعديلات.

٥٩ب بغض النظر عن المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٩أ، يجوز للمنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرة ٦٣د بأثر رجعي، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع مراعاة أحكام التحول الواردة في الفقرات ٥٣-٥٩ من هذا المعيار، إذا -وفقط إذا- كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا اختارت المنشأة التطبيق بأثر رجعي، فيجب عليها القيام

بذلك لكل التعديلات التي تضمّنها الإصدار "تصنيف وقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٢).

تاريخ السريان

٦٠ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦١ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) و"التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في أبريل ٢٠٠٩ الفقرة ٥. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق التعديلات أيضاً لتلك الفترة الأسبق.

٦٢ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الآتية بأثر رجعي في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرة ٢١ أ فيما يتعلق بمعالجة الشروط غير المتعلقة بالاكتساب؛ و

(ب) التعريفات المنقحة لـ "الاكتساب" و "شروط الاكتساب" الواردة في الملحق أ؛ و

(ج) التعديلات الواردة في الفقرتين ٢٨ و٢٨ أ فيما يتعلق بالإلغاءات.

ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣ يجب على المنشأة أن تطبق بأثر رجعي التعديلات الآتية التي أدخلها الإصدار "معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً في المجموعات" الصادر في يونيو ٢٠٠٩، مع مراعاة أحكام التحول الواردة في الفقرات ٥٣ –٥٩، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ:

(أ) تعديل الفقرة ٢ وحذف الفقرة ٣ وإضافة الفقرات ٣أ و٤٣أ–٤٣د والفقرات ب٤٥، ب٤٧، ب٥٠، ب٥٤، ب٥٦– ب٥٨، ب٦٠ في الملحق ب فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات بين منشآت المجموعة.

(ب) التعريفات المُنقحة في الملحق أ للمصطلحات الآتية:

- معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً؛
- معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية؛
- ترتيب الدفع على أساس الأسهم.
- معاملة دفع على أساس الأسهم.

إذا كانت المعلومات الضرورية للتطبيق بأثر رجعي غير متاحة، فيجب على المنشأة أن تظهر في قوائمها المالية المنفصلة أو المنفردة المبالغ المُثبتة سابقا في القوائم المالية الموحدة للمجموعة. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٠، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣أ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٥ والملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٦٣ب عدَّلت "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠-٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرتين ١٥ و١٩. وفي الملحق أ، تم تعديل تعريفي "شروط الاكتساب" و "شرط مرتبط بالسوق"، وتم إضافة تعريفي "شرط الأداء" و "شرط الخدمة". وتطبق المنشأة بأثر مستقبلي هذه التعديلات على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تاريخ منحها في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الصادر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٣د عدل الإصدار "تصنيف وقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٢)، الصادر في يونيو ٢٠١٦، الفقرات ١٩، ٣٠-٣١، ٣٣، ٥٢، ٦٣، وأضاف الفقرات ٣٣أ-٣٣ح، ٥٩أ-٥٩ب، ٦٣د، ب٤٤أ-ب٤٤ج، والعناوين المتعلقة بها. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣هـ عدلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في عام ٢٠١٨ الحاشية السفلية الخاصة بتعريف أداة حقوق الملكية في الملحق أ. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي (٢) بأثر رجعي، مع مراعاة الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرات ٥٣-٥٩ من هذا المعيار، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة (٨) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير عملي أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي (٢) بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ و٥٠-٥٣ و٥٤ من المعيار الدولي للمحاسبة (٨).

سحب التفسيرات

٦٤ يحل الإصدار "معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً في المجموعات"، الصادر في يونيو ٢٠٠٩، محل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٨ "نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢" وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١١ "المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ – معاملات المجموعة وأسهم الخزينة". وقد انطوت التعديلات التي تضمنها ذلك الإصدار على المتطلبات السابقة المُحددة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٨ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١١ كما يلي:

(أ) عدلت الفقرة ٢ وأضافت الفقرة ١٣أ فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات التي لا تستطيع المنشأة فيها أن تحدد على وجه الدقة بعض أو جميع السلع أو الخدمات المُستلمة. وكانت تلك المتطلبات سارية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مايو ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ.

(ب) أضافت الفقرات ب٤٦، ب٤٨، ب٤٩، ب٥١–ب٥٣، ب٥٥، ب٥٩، ب٦١ في الملحق ب فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات بين منشآت المجموعة. وكانت هذه المتطلبات سارية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ.

انطبقت تلك المتطلبات بأثر رجعي وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨، مع مراعاة أحكام التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً	**معاملة دفع على أساس الأسهم** تقتني فيها المنشأة سلعاً أو خدمات من خلال تحمل التزام بنقل نقد أو أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات على أن يتم احتساب مبالغ ذلك النقد أو تلك الأصول على أساس سعر (أو قيمة) **أدوات حقوق الملكية** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات الأسهم**) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى في المجموعة.
الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة	الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة ويكونون إما (أ) أفراداً يُعدون موظفين للأغراض النظامية أو الضريبية، أو (ب) أفراداً يعملون لدى المنشأة وفقاً لتوجهاتها بالطريقة نفسها التي يعمل بها الأفراد الذين يُعدون موظفين للأغراض النظامية أو الضريبية، أو (ج) تكون الخدمات المُقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. فعلى سبيل المثال، يشمل المصطلح جميع موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.
أداة حقوق الملكية	عقد يثبت وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.[٥]
أداة حقوق الملكية الممنوحة	الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أداة من **أدوات حقوق ملكية** المنشأة، تمنحه المنشأة لطرف آخر بموجب **ترتيب للدفع على أساس الأسهم**.
معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية	معاملة دفع على أساس الأسهم تتلقى فيها المنشأة: (أ) سلعاً أو خدمات على أنها عوض مقابل **أدوات حقوق الملكية** الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو (ب) سلعاً أو خدمات دون أن يكون عليها واجب بتسوية المعاملة مع المورد.
القيمة العادلة	المبلغ الذي في مقابله يمكن مُبادلة أصل، أو تسوية التزام، أو مُبادلة **أداة حقوق ملكية ممنوحة**، بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة.
تاريخ المنح	التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) على **ترتيب دفع على أساس الأسهم**، وهو الوقت الذي يكون فيه لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لأحكام وشروط الترتيب. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في نقد أو أصول أخرى أو في **أدوات حقوق ملكية** المنشأة، شريطة استيفاء **شروط الاكتساب** المُحددة، إن وجدت. وإذا كان ذلك الاتفاق يخضع لإجراءات اعتماد (من قبل المساهمين مثلاً)، فإن تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على ذلك الاعتماد.
القيمة الحقيقية	الفرق بين **القيمة العادلة** للأسهم التي للطرف المقابل الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أن يكتتب فيها أو الحق في أن يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي يكون (أو سوف يكون) مطلوباً من الطرف المقابل أن يدفعه مقابل تلك الأسهم. فعلى سبيل المثال، عند وجود خيار بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة[٦] لسهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون القيمة الحقيقية ٥ وحدات عملة.

[٥] يعرف "إطار مفاهيم التقرير المالي" الصادر في عام ٢٠١٨ الالتزام بأنه واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.

[٦] في هذا الملحق، تُقوم المبالغ النقدية بـ"وحدات العملة".

شرط مرتبط بالسوق

شرط أداء يتوقف عليه سعر ممارسة **أداة حقوق ملكية** أو اكتسابها أو قابلية ممارستها ويتعلق ذلك الشرط بسعر السوق (أو القيمة السوقية) **لأدوات حقوق ملكية** المنشأة (أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة)، مثل:

(أ) بلوغ سعر مُحدد للسهم أو مبلغ مُحدد **للقيمة الحقيقية** الخاصة **بخيار السهم**، أو

(ب) تحقيق هدف محدد يستند إلى سعر السوق (أو القيمة) **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة (أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة) بالنسبة إلى مؤشر أسعار السوق **لأدوات حقوق ملكية** المنشآت الأخرى.

وتتطلب الشروط المرتبطة بالسوق من الطرف المقابل إكمال فترة محددة من الخدمة (أي **شرط خدمة**)؛ ويمكن أن يكون متطلب الخدمة صريحاً أو ضمنياً.

تاريخ القياس

التاريخ الذي يتم فيه قياس **القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة** وذلك لأغراض هذا المعيار. وفيما يخص المعاملات مع **الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة**، فإن تاريخ القياس هو **تاريخ المنح**. وفيما يخص المعاملات مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مشابهة)، فإن تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو التاريخ الذي يقوم فيه الطرف المقابل بتقديم الخدمة.

شرط الأداء

شرط اكتساب يتطلب:

(أ) إكمال الطرف المقابل فترة خدمة محددة (أي **شرط خدمة**)؛ وقد يكون متطلب الخدمة صريحاً أو ضمنياً،

(ب) الوفاء بأهداف أداء محددة عند تقديم الطرف المقابل للخدمة المطلوبة في البند (أ).

فترة تحقيق أهداف الأداء:

(أ) لا يجوز أن تتجاوز نهاية فترة الخدمة،

(ب) قد تبدأ قبل فترة الخدمة بشرط ألا يكون تاريخ بدء هدف الأداء قبل بداية فترة الخدمة بصورة جوهرية.

يتم تعريف هدف الأداء بالرجوع إلى:

(أ) عمليات المنشأة (أو أنشطتها) أو عمليات أو أنشطة منشأة أخرى في نفس المجموعة (أي شرط غير مرتبط بالسوق)؛ أو

(ب) سعر (قيمة) **أدوات حقوق ملكية** المنشأة أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة (بما في ذلك الأسهم **وخيارات الأسهم**) (أي **شرط مرتبط بالسوق**).

وقد يتعلق هدف الأداء إمّا بأداء المنشأة ككل أو جزء من المنشأة (أو جزء من المجموعة)، مثل أداء قسم أو موظف.

ميزة إعادة المنح

ميزة تتيح المنح التلقائي **لخيارات أسهم** إضافية حينما يمارس حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقاً مستخدماً أسهم المنشأة، بدلاً من النقد، ليفي بسعر الممارسة.

خيار إعادة المنح

خيار سهم جديد يُمنح عندما يُستخدم سهم للوفاء بسعر ممارسة **خيار سهم** سابق.

شرط الخدمة

شرط الاكتساب الذي يتطلب من الطرف المقابل إكمال فترة خدمة محددة يتم خلالها تقديم الخدمات للمنشأة. وفي حالة توقف الطرف المقابل عن تقديم الخدمة خلال **فترة الاكتساب**، فإنه يكون قد أخفق في الوفاء بشرط الخدمة وذلك بغض النظر عن سبب التوقف. ولا يتطلب شرط الخدمة تحقيق هدف الأداء.

ترتيب الدفع على أساس الأسهم	اتفاقية بين المنشأة (أو منشأة أخرى ضمن المجموعة[٧] أو أي مساهم في أية منشأة ضمن المجموعة) وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) تمنح الطرف الآخر حق استلام ما يلي: (أ) نقد أو أصول أخرى من أصول المنشأة مقابل مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر (أو قيمة) **أدوات حقوق الملكية** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات الأسهم**) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى ضمن المجموعة، أو (ب) **أدوات حقوق ملكية** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات الأسهم**) خاصة بالمنشأة أو بمنشأة أخرى ضمن المجموعة، شريطة استيفاء **شروط الاكتساب** المحددة، إن وجدت.
معاملة دفع على أساس الأسهم	المعاملة التي فيها: (أ) تستلم المنشأة سلعاً أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك الموظف) في **ترتيب دفع على أساس الأسهم**، أو (ب) تتحمل المنشأة واجباً بأن تسوي المعاملة مع المورد في صورة **ترتيب دفع على أساس الأسهم** عندما تستلم منشأة أخرى ضمن المجموعة تلك السلع أو الخدمات.
خيار الأسهم	عقد يمنح حامله الحق في الاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة، ولكن بدون أن يلزمه بذلك.
الاكتساب	بمعنى أن يصبح حقاً مكتسباً. بموجب **ترتيب الدفع على أساس الأسهم**، يكتسب الطرف المقابل الحق في أن يستلم نقداً أو أصولاً أخرى أو **أدوات حقوق ملكية** خاصة بالمنشأة عندما لا يَعدْ حق الطرف المقابل مشروطاً باستيفاء أي **شروط اكتساب**.
شروط الاكتساب	الشروط التي تحدد ما إذا كانت المنشأة تتلقى الخدمات التي تمنح الطرف المقابل الحق في استلام نقد أو أصول أخرى أو **أدوات حقوق ملكية** خاصة بالمنشأة، بموجب **ترتيب دفع على أساس الأسهم**. وشروط الاكتساب إمّا أن تكون **شروط خدمة** أو **شروط أداء**.
فتره الاكتساب	الفترة التي يجب أن تُستوفى خلالها جميع **شروط الاكتساب** المُحددة في **ترتيب للدفع على أساس الأسهم**.

[٧] ورد تعريف مصطلح "المجموعة" في الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" على أنها "المنشأة الأم والمنشآت التابعة لها" من منظور المنشأة الأم النهائية للمنشأة المعدة للتقرير.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ب١ تناقش الفقرات ب٢–ب٤١ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة، مع التركيز على الأحكام والشروط الخاصة التي تُعد سماتاً مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين. ولذلك، فهي لا تُعد أحكاماً وشروطاً شاملة. وإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن موضوعات التقويم المناقشة أدناه تركز على الأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، فمن المفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم تُقاس في تاريخ المنح. ومع ذلك، تنطبق أيضاً كثير من موضوعات التقويم المناقشة أدناه (على سبيل المثال، تحديد التقلب المتوقع) في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة لأطراف أخرى بخلاف الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

ب٢ فيما يخص الأسهم الممنوحة للموظفين، يجب أن تُقاس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو بسعر سوق مُقدر، إذا كانت أسهم المنشأة غير متداولة في سوق عامة)، مع تعديله تبعاً للأحكام والشروط التي مُنحت الأسهم بناءً عليها (باستثناء شروط الاكتساب التي تُستبعد من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩–٢١).

ب٣ على سبيل المثال، إذا كان الموظف لا يحق له استلام توزيعات أرباح خلال فترة الاكتساب، فهذا العامل يجب أخذه في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وبالمثل، عندما تكون الأسهم خاضعة لقيود على النقل بعد تاريخ الاكتساب، فيجب أخذ ذلك العامل في الحسبان، ولكن فقط بقدر تأثير قيود ما بعد الاكتساب على السعر الذي سيدفعه مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل مقابل ذلك السهم. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الأسهم متداولة بشكل نشط في سوق عميقة تتمتع بالسيولة، فقد يكون لقيود النقل بعد الاكتساب تأثير ضئيل، هذا إن وجد أصلاً، على السعر الذي سيدفعه مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل مقابل تلك الأسهم. ولا يجوز أن تُؤخذ في الحسبان القيود على النقل أو القيود الأخرى التي توجد خلال فترة الاكتساب عند تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح للأسهم الممنوحة، نظراً لأن تلك القيود تنبع من وجود شروط الاكتساب، التي يُحاسب عنها وفقاً للفقرات ١٩–٢١.

خيارات الأسهم

ب٤ فيما يخص خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، ففي كثير من الحالات لا تكون أسعار السوق متاحة، نظراً لأن الخيارات الممنوحة تخضع لأحكام وشروط لا تنطبق على الخيارات المتداولة. وفي حالة عدم وجود خيارات متداولة بأحكام وشروط مشابهة، يجب تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة عن طريق تطبيق أحد نماذج تسعير الخيارات.

ب٥ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل التي كان سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق، الذين تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل، عند اختيار نموذج تسعير الخيارات الذي سيتم تطبيقه. فعلى سبيل المثال، لكثير من خيارات الموظفين أعمار طويلة، وتكون عادةً قابلة للممارسة خلال الفترة بين تاريخ الاكتساب ونهاية عمر الخيار، وتُمارس غالباً مبكراً. وينبغي أن تؤخذ هذه العوامل في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة لكثير من المنشآت، قد يحول هذا دون استخدام صيغة بلاك – سكولز – ميرتُن الرياضية، التي لا تأخذ بعين الاعتبار احتمال الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس بشكل كاف آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وهي أيضاً لا تأخذ بعين الاعتبار احتمال أن التقلب المتوقع ومدخلات النموذج الأخرى قد تختلف على مدى عمر الخيار. ومع ذلك، قد لا تنطبق العوامل المُحددة أعلاه على خيارات الأسهم ذات الأعمار التعاقدية القصيرة نسبياً، أو التي يجب أن تُمارس خلال فترة زمنية قصيرة بعد تاريخ الاكتساب. وفي هذه الحالات، قد تنتج صيغة بلاك – سكولز – ميرتُن الرياضية قيمة تكون تقريباً نفس القيمة التي تنتج عن نموذج آخر أكثر مرونة لتسعير الخيارات.

ب٦ تأخذ جميع نماذج تسعير الخيارات في الحسبان كحد أدنى العوامل الآتية:

(أ) سعر ممارسة الخيار؛

(ب) عمر الخيار؛

(ج) السعر الحالي للأسهم ذات الصلة؛

(د) التقلب المتوقع في سعر السهم؛

(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (إذا كان ذلك مناسباً)؛

(و) معدل الفائدة الخالي من المخاطر لعمر الخيار.

ب٧ يجب أن تؤخذ في الحسبان أيضاً العوامل الأخرى التي كان سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق الذين تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل عند تحديد السعر (باستثناء شروط الاكتساب ومزايا إعادة المنح التي تُستبعد من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩–٢٢).

ب٨ على سبيل المثال، لا يمكن عادةً مُمارسة خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين خلال فترات مُحددة (مثلاً خلال فترة الاكتساب أو خلال فترات تحددها الجهات التنظيمية للأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل في الحسبان إذا كان نموذج تسعير الخيار المُطبق سيفترض –لولا ذلك– أن الخيار يمكن أن يُمارس في أي وقت خلال عمره. ومع ذلك، فإذا استخدمت المنشأة نموذجاً لتسعير الخيارات يُقوّم الخيارات التي يمكن ممارستها فقط في نهاية عمر الخيار، فلا يلزم عندئذ إجراء أي تعديل لعدم القدرة على ممارسة الخيار خلال فترة الاكتساب (أو أي فترات أخرى خلال عمر الخيار)، لأن النموذج يفترض أن الخيارات لا يمكن ممارستها خلال تلك الفترات.

ب٩ بالمثل، يُعد احتمال الممارسة المبكرة للخيار عاملاً آخراً مشتركاً لخيارات أسهم الموظفين، على سبيل المثال، لأن الخيار لا يكون قابلاً للنقل بحرية، أو لأن الموظف يجب عليه ممارسة جميع الخيارات المُكتسبة عند التوقف عن العمل. ويجب أن تؤخذ في الحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، على النحو المبين في الفقرات ب١٦–ب٢١.

ب١٠ لا يجوز أن تُؤخذ في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم (أو أدوات حقوق الملكية الأخرى) الممنوحة العوامل التي لم يكن سيأخذها في الحسبان مشارك في السوق تتوفر لديه المعرفة والرغبة في التعامل عند تحديده لسعر أحد خيارات الأسهم (أو أحد أدوات حقوق الملكية الأخرى). فعلى سبيل المثال، فيما يخص خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تُعد العوامل التي تؤثر في قيمة الخيار من منظور الموظف الفرد وحده ملائمة لتقدير السعر الذي كان سيحدده مشارك في السوق تتوفر لديه المعرفة والرغبة في التعامل.

مدخلات نماذج تسعير الخيارات

ب١١ عند تقدير التقلب المتوقع في الأسهم ذات الصلة وتوزيعات الأرباح عليها، يكون الهدف هو الاقتراب من التوقعات التي من شأنها أن تنعكس في سعر السوق الحالي أو سعر المُبادلة التفاوضي الخاص بالخيار. وبالمثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، يكون الهدف هو الاقتراب من التوقعات التي من شأن أي طرف خارجي، يمكنه الوصول إلى المعلومات المفصلة عن سلوك ممارسة الموظفين، أن يضعها على أساس المعلومات المتاحة في تاريخ المنح.

ب١٢ من المُرجح غالباً أن يكون هناك نطاق من التوقعات المعقولة عن التقلبات وتوزيعات الأرباح وسلوكيات الممارسة المستقبلية. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تُحسب قيمة متوقعة، عن طريق ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باحتمالية الحدوث المرتبطة به.

ب١٣ تستند التوقعات المتعلقة بالمستقبل بشكل عام إلى التجارب السابقة، مع تعديلها إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن الأحداث المستقبلية ستختلف عن الأحداث الماضية. وفي بعض الظروف، قد تشير العوامل القابلة للتحديد إلى أن التجربة التاريخية غير المُعدلة تُعد مؤشراً ضعيفاً نسبياً للتجربة المستقبلية. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة اثنان من خطوط العمل المختلفة بشكل واضح واستبعدت الخط الذي كان أقل خطراً بشكل جوهري من الآخر، فقد لا يُعد التقلب التاريخي هو المعلومة الأفضل التي تؤسس عليها توقعات معقولة للمستقبل.

ب١٤ في ظروف أخرى، قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة. فعلى سبيل المثال، سيكون لدى المنشأة المُدرجة حديثاً معلومات قليلة، هذا إن وجدت أصلاً، عن التقلب في سعر سهمها. وتحتوي الفقرات أدناه على نقاش مفصل للمنشآت غير المُدرجة والمنشآت المُدرجة حديثاً.

ب١٥ وإيجازاً، لا ينبغي للمنشأة أن تجري التقديرات الخاصة بالتقلب وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على أساس المعلومات التاريخية فقط دون أن تأخذ في الحسبان المدى الذي من المتوقع أن تكون فيه التجارب السابقة عاملاً معقولاً للتنبؤ بالتجارب المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

ب١٦ يمارس الموظفون غالباً خيارات الأسهم مبكراً، لأسباب متنوعة. فعلى سبيل المثال، تكون خيارات أسهم الموظفين عادةً غير قابلة للنقل. ويدفع هذا الموظفين غالباً إلى ممارسة خيارات الأسهم الخاصة بهم مبكراً، لأن هذه هي الطريقة الوحيدة المتاحة لهم لتصفية مراكزهم. ويُطالَب أيضاً الموظفون الذين يتوقفون عن العمل عادةً بأن يمارسوا أية خيارات مُكتسبة خلال فترة زمنيه قصيرة، وإلا صودرت تلك الخيارات. ويتسبب هذا العامل أيضاً في الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين. ومن العوامل الأخرى المسببة للممارسة المبكرة العزوف عن تحمل المخاطر والحاجة لتنويع الثروة.

ب١٧ تعتمد الوسائل التي يتم من خلالها أخذ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة في الحسبان على نوع نموذج تسعير الخيار المُطبق. فعلى سبيل المثال، يمكن أخذ الممارسة المبكرة المتوقعة في الحسبان عن طريق استخدام تقدير للعمر المُتوقع للخيار (وفيما يخص خيارات أسهم الموظفين، يتمثل هذا العمر في الفترة الزمنية من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع أن يُمارس فيه الخيار) على أنه أحد مدخلات نموذج تسعير الخيار (مثلاً صيغة بلاك– سكولز– ميرتُن الرياضية). وبدلاً من ذلك، يمكن وضع الممارسة المبكرة المتوقعة في صورة نموذج ثنائي الحد لتسعير الخيارات أو نموذج مشابه يستخدم العمر التعاقدي كأحد مدخلاته.

ب١٨ تشمل العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقدير الممارسة المبكرة:

(أ) طول فترة الاكتساب، لأنه لا يمكن عادةً ممارسه خيار السهم حتى نهاية فترة الاكتساب. وبالتالي، يستند تحديد آثار الممارسة المبكرة المتوقعة على التقويم إلى افتراض أن الخيارات سوف تُكتسب. وتحتوي الفقرات ١٩–٢١ على نقاش لانعكاسات شروط الاكتساب.

(ب) متوسط طول الفترة التي ظلت فيها خيارات مشابهة قائمة في الماضي.

(ج) أسعار الأسهم ذات الصلة. فقد تشير التجربة السابقة إلى ميل الموظفين إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى مُحدد أعلى من سعر الممارسة.

(د) مستوى الموظف داخل الشركة. فعلى سبيل المثال، قد تشير التجربة السابقة إلى ميل موظفي المستويات العليا إلى ممارسة الخيارات في وقت لاحق بعد موظفي المستويات الدنيا (تحتوي الفقرة ب٢١ على نقاش أكثر تفصيلاً).

(هـ) التقلب المتوقع للأسهم ذات الصلة. في العادة، قد يميل الموظفون إلى ممارسة الخيارات التي على الأسهم ذات التقلبات العالية في وقت أسبق من ممارسة الخيارات التي على الأسهم ذات التقلب المنخفض.

ب١٩ حسبما هو موضح في الفقرة ب١٧، يمكن أن تؤخذ آثار الممارسة المبكرة في الحسبان عن طريق استخدام تقدير للعمر المتوقع للخيار على أنه أحد مدخلات نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الأسهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، يمكن للمنشأة أن تؤسس ذلك التقدير على متوسط مرجح بشكل مناسب للعمر المتوقع لمجموعة الموظفين بالكامل أو على متوسط مرجح بشكل مناسب لأعمار مجموعات فرعية من الموظفين داخل المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلا حول سلوك ممارسة الموظفين (تحتوي الفقرات أدناه على نقاش أكثر تفصيلاً).

ب٢٠ من المرجح أن يكون من المهم فصل عملية منح الخيارات إلى مجموعات من الموظفين المتشابهين نسبياً في سلوك الممارسة. ولا تُعد قيمة الخيار دالة خطية لمدة الخيار؛ فالقيمة تزيد بمعدل متناقص كلما طالت المدة. فعلى سبيل المثال، في حال تساوي جميع الافتراضات الأخرى، فإن الخيار الذي مدته سنتين تكون قيمته أكبر من الخيار الذي مدته سنة واحدة، ولكن هذا لا يعني أن قيمة الخيار الأول ستكون ضعف قيمة الخيار الثاني. ويعني ذلك أن احتساب قيمة الخيار المقدرة على أساس متوسط مرجح واحد للعمر يشمل أعماراً فردية مختلفة بشكل كبير فيما بينها سيضخم إجمالي القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. ومما يخفض من ذلك التضخيم فصل الخيارات الممنوحة إلى عدة مجموعات، لكل منها نطاق ضيق نسبياً من الأعمار يتم تضمينه في المتوسط المرجح للعمر.

ب٢١ تنطبق اعتبارات مشابهة عند استخدام نموذج ثنائي الحد أو نموذج مشابه. فعلى سبيل المثال، قد تشير التجربة السابقة للمنشأة التي تمنح الخيارات على نطاق واسع لجميع مستويات الموظفين إلى ميل المديرين التنفيذيين في المستويات العليا إلى الاحتفاظ بخياراتهم لمدة

أطول من احتفاظ موظفي الإدارة الوسطى بخياراتهم وميل موظفي المستويات الدنيا إلى ممارسة خياراتهم في فترة أسبق بالمقارنة بأية مجموعة أخرى. وإضافة لذلك، فإن الموظفين الذين يتم تشجيعهم أو مطالبتهم بالاحتفاظ بحد أدنى من حجم أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم، بما فيها الخيارات، قد يمارسون في العادة الخيارات في وقت لاحق بعد الموظفين غير الخاضعين لذلك الشرط. وفي تلك الحالات، سينتج عن فصل الخيارات إلى مجموعات من المستلمين المتشابهين نسبياً في سلوك الممارسة، تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة.

التقلب المتوقع

ب٢٢ التقلب المتوقع هو مقياس للمبلغ الذي يتوقع أن يتذبذب به السعر خلال الفترة. ومقياس التقلب المُستخدم في نماذج تسعير الخيارات هو الانحراف المعياري السنوي لمعدلات العائد المركبة بشكل مستمر على السهم على مدى فترة زمنية. ويتم التعبير عن التقلب عادةً بمدد سنوية قابلة للمقارنة بغض النظر عن الفترة الزمنية المُستخدمة في عملية الاحتساب، على سبيل المثال، الأسعار اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية المرصودة.

ب٢٣ يقيس معدل العائد (الذي قد يكون موجباً أو سالباً) على السهم لفترة مدى انتفاع المساهم من توزيعات الأرباح وارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

ب٢٤ التقلب السنوي المتوقع للسهم هو النطاق الذي يتوقع أن ينخفض خلاله معدل العائد السنوي المركب بشكل مستمر، لما يقارب ثلثي الوقت. فعلى سبيل المثال، القول بأن السهم الذي من المتوقع أن تبلغ نسبة عائده المركب بشكل مستمر ١٢% سيشهد تقلباً بنسبة ٣٠% يعني أن هناك احتمال يقارب الثلثين بأن معدل العائد على السهم لسنة واحدة سيتراوح بين -١٨% (١٢% – ٣٠%) و٤٢% (١٢% + ٣٠%). وإذا كان سعر السهم ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تُدفع أي توزيعات أرباح، فإن سعر السهم في نهاية السنة يُتوقع أن يتراوح بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × e–٠,١٨) و١٥٢,٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × e٠,٤٢) ما يقارب ثلثي الوقت.

ب٢٥ تشمل العوامل التي تُؤخذ في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع:

(أ) التقلب الضمني الناتج من خيارات الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو غيرها من أدوات المنشأة المتداولة التي تنطوي على مزايا الخيار (مثل الدين القابل للتحويل)، إن وجدت.

(ب) التقلب التاريخي لسعر السهم على مدى أحدث فترة تتناسب بشكل عام مع مدة الخيار المتوقعة (مع الأخذ في الحسبان بقية العمر التعاقدي للخيار وآثار الممارسة المبكرة المتوقعة).

(ج) طول مدة تداول أسهم المنشأة في الأسواق العامة. وربما تكون المنشآت المُدرجة حديثاً قد شهدت تقلبات تاريخية مرتفعة، مقارنة بالمنشآت المشابهة المُدرجة منذ فترة أطول. وتُقدم الفقرات أدناه إرشادات إضافية بشأن المنشآت المُدرجة حديثاً.

(د) ميل التقلب للعودة إلى متوسطه، أي مستواه المتوسط على المدى الطويل، والعوامل الأخرى التي تشير إلى أن التقلب المستقبلي المتوقع قد يختلف عن التقلب السابق. فعلى سبيل المثال، إذا شهد سعر سهم المنشأة تقلباً غير عادي لفترة زمنية معينة قابلة للتحديد بسبب عرض استحواذ فاشل أو إعادة هيكلة رئيسية، فإن تلك الفترة يمكن تجاهلها عند احتساب المتوسط التاريخي للتقلب السنوي.

(هـ) الفواصل الزمنية المناسبة والمنتظمة بين عمليات رصد الأسعار. ينبغي أن يكون هناك اتساق في عمليات رصد الأسعار من فترة لأخرى. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة سعر الإغلاق لكل أسبوع أو أعلى سعر للأسبوع، ولكن لا ينبغي لها أن تستخدم سعر الإغلاق لبعض الأسابيع وأعلى سعر للأسابيع الأخرى. وينبغي أيضاً أن يتم التعبير عن عمليات رصد الأسعار بنفس عملة سعر الممارسة.

المنشآت المُدرجة – حديثاً

ب٢٦ حسبما هو موضح في الفقرة ب٢٥، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي في سعر السهم على مدى أحدث فترة تتناسب بشكل عام مع مدة الخيار المتوقعة. وإذا لم يكن لدى المنشأة المُدرجة حديثاً معلومات كافية عن التقلب التاريخي، فينبغي عليها – مع ذلك – أن تحسب التقلب التاريخي لأطول فترة يتوفر فيها نشاط التداول. ويمكنها أيضاً أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي لمنشآت مشابهة

باتباع فترة قابلة للمقارنة في أعمارها. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تم تسجيلها منذ سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع خمس سنوات قد تأخذ في الحسبان نمط ومستوى التقلب التاريخي للمنشآت في نفس الصناعة للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة في سوق عامة.

المنشآت غير المُدرجة

ب٢٧ لن يكون لدى المنشأة غير المُدرجة معلومات تاريخية تأخذها في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع. وتحتوي الفقرات أدناه على توضيح لبعض العوامل التي يمكن أخذها في الحسبان بدلا من ذلك.

ب٢٨ في بعض الحالات، قد تكون المنشأة غير المُدرجة التي تصدر بشكل منتظم خيارات أو أسهم للموظفين (أو لأطراف أخرى)، قد أنشأت سوقاً داخلية لأسهمها. ويمكن أخذ تقلبات أسعار تلك الأسهم في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع.

ب٢٩ يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي أو المُقدر ضمناً للمنشآت المشابهة المُدرجة، المتوفر عنها معلومات عن سعر السهم أو سعر الخيار، لتستخدمه عند تقدير التقلب المتوقع. وقد يكون هذا مناسباً إذا كانت المنشأة قد حددت قيمة أسهمها على أساس أسعار أسهم منشآت مشابهة مُدرجة.

ب٣٠ إذا لم تكن المنشأة قد قدرت قيمة أسهمها على أساس أسعار أسهم منشآت مشابهة مُدرجة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقويم أخرى لتقويم أسهمها، فيمكن لها أن تشتق تقديراً للتقلب المتوقع يتسق مع تلك المنهجية. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تقوّم أسهمها على أساس صافي الأصول أو الأرباح. ويمكنها أن تأخذ في الحسبان التقلب المتوقع لصافي قيم تلك الأصول أو تلك الأرباح.

توزيعات الأرباح المتوقعة

ب٣١ يعتمد ما إذا كان ينبغي أن تؤخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الحسبان عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على ما إذا كان يحق للطرف المقابل الحصول على توزيعات أرباح أو مُعادلات توزيعات الأرباح.

ب٣٢ على سبيل المثال، إذا مُنح الموظفون خيارات وكان لهم الحق في الحصول على توزيعات أرباح على الأسهم ذات الصلة أو مُعادلات توزيعات الأرباح (التي يمكن أن تُدفع نقداً أو يتم استخدامها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فينبغي أن تُقوَّم الخيارات الممنوحة كما لو أنه لن تُدفع أي توزيعات أرباح على الأسهم ذات الصلة، أي ينبغي أن يكون الرقم المُدخل لتوزيعات الأرباح المتوقعة صفراً.

ب٣٣ بالمثل، عند تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح للأسهم الممنوحة للموظفين، لا يلزم إجراء أي تعديل تبعاً لتوزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان الموظف مستحقاً للحصول على توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الاكتساب.

ب٣٤ وعلى العكس، إذا لم يكن الموظفون مستحقين للحصول على توزيعات أرباح أو مُعادلات توزيعات الأرباح خلال فترة الاكتساب (أو قبل الممارسة، في حالة الخيار)، فينبغي أن تؤخذ في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة عند تقويم الحقوق في الأسهم أو الخيارات في تاريخ المنح. ويعني هذا أنه عند تقدير القيمة العادلة لمنح أحد الخيارات، ينبغي تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق أي نموذج لتسعير الخيارات. وعند تقدير القيمة العادلة لمنح أحد الأسهم، ينبغي تخفيض ذلك التقويم بالقيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن تُدفع خلال فترة الاكتساب.

ب٣٥ تتطلب نماذج تسعير الخيارات عادةً استخدام عائد توزيعات الأرباح المتوقع. ومع ذلك، يمكن تعديل النماذج لاستخدام مبلغ متوقع لتوزيعات الأرباح بدلاً من العائد. ويمكن للمنشأة أن تستخدم إمّا عائدها المتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة. وعندما تستخدم المنشأة الخيار الأخير، ينبغي عليها أن تأخذ في الحسبان النمط التاريخي للزيادات في توزيعات أرباحها. فعلى سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة بشكل عام هي زيادة توزيعات الأرباح بواقع ٣% تقريباً سنوياً، فلا ينبغي لها أن تفترض عند تقديرها لقيمة الخيار أنها ستدفع توزيعات الأرباح بمبلغ ثابت طوال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

ب٣٦ ينبغي أن يستند الافتراض المتعلق بتوزيعات الأرباح المتوقعة – بشكل عام – إلى المعلومات المتاحة للعموم. وينبغي على المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح ولا تخطط للقيام بذلك أن تفترض عائداً متوقعاً لتوزيعات الأرباح يساوي صفراً. ومع ذلك، يمكن للمنشأة الناشئة، التي لم يسبق لها أن قامت بدفع أي توزيعات أرباح، أن تتوقع أنها ستبدأ في دفع توزيعات الأرباح خلال الأعمار المتوقعة لخيارات أسهم موظفيها.

ويمكن لتلك المنشآت أن تستخدم متوسطاً لعائد توزيعات أرباحها في السابق (صفر) ومتوسط عائد توزيعات الأرباح لمجموعة نظيرة قابلة للمقارنة بشكل مناسب.

معدل الفائدة الخالي من المخاطر

ب٣٧ معدل الفائدة الخالي من المخاطر هو عادةً العائد الضمني المتاح حالياً على الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية في البلد الذي يتم التعبير عن سعر الممارسة بعملته، والتي لها مدة متبقية تساوي المدة المتوقعة للخيار الذي يتم تقويمه (على أساس العمر التعاقدي المتبقي للخيار ومع الأخذ في الحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل مناسب، عندما لا توجد مثل هذه الإصدارات الحكومية أو عندما تشير الظروف إلى أن العائد الضمني على الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية ليس معبراً عن معدل الفائدة الخالي من المخاطر (على سبيل المثال، في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح). وينبغي أيضاً أن يُستخدم بديل مناسب إذا كان المشاركون في السوق سيحددون عادةً معدل الفائدة الخالي من المخاطر باستخدام ذلك البديل، بدلاً من العائد الضمني على الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية، عند تقدير القيمة العادلة لخيار له عمر مساوٍ للمدة المتوقعة للخيار الذي يتم تقويمه.

آثار هيكل رأس المال

ب٣٨ تحرِّر عادةً أطراف ثالثة، وليست المنشأة، خيارات الأسهم المتداولة. وعندما تُمارس هذه الخيارات، يقدم الطرف المحرر الأسهم إلى حامل الخيار. وتُقتنى تلك الأسهم من المساهمين الحاليين. وبالتالي، ليس لممارسه خيارات الأسهم المتداولة أي أثر مخفِّض.

ب٣٩ وفي المقابل، إذا حررت المنشأة خيارات الأسهم، فإن أسهماً جديدة تُصدر عند ممارسة خيارات الأسهم تلك (سواءً المُصدرة فعلياً أو المُصدرة بحكم جوهر المعاملة، إذا تم استخدام الأسهم المعاد شراؤها في السابق والمُحتفظ بها في الخزينة). ونظراً لأن الأسهم ستصدر بسعر الممارسة وليس بسعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو المحتمل قد يقلل من سعر السهم، بحيث لا يحقق حامل الخيار عند الممارسة مكسباً بحجم ما كان سيحققه عند ممارسة خيار آخر مشابه متداول لا يخفِّض سعر السهم.

ب٤٠ يعتمد ما إذا كان لهذا أثر كبير على قيمة خيارات الأسهم الممنوحة على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سوف تُصدر عند ممارسة الخيارات مقارنة بعدد الأسهم المُصدرة بالفعل. وإذا كان السوق يتوقع بالفعل منح الخيار، فإنه ربما يكون قد راعى بالفعل التخفيض المحتمل عند تحديد سعر السهم في تاريخ المنح.

ب٤١ بالرغم من ذلك، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان أثر التخفيض المحتمل للممارسة المستقبلية لخيارات الأسهم الممنوحة قد يكون له تأثير على القيمة العادلة المُقدرة للخيارات في تاريخ المنح. ويمكن تكييف نماذج تسعير الخيارات لتأخذ في الحسبان أثر هذا التخفيض المحتمل.

التعديلات على ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية

ب٤٢ تتطلب الفقرة ٢٧ أن تثبت المنشأة كحد أدنى الخدمات المُتلقاة مقيسة بالقيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، إلا إذا لم تُكتسب تلك الأدوات بسبب عدم استيفاء شرط اكتساب (بخلاف أي شرط مرتبط بالسوق) حُدِّد في تاريخ المنح، وذلك بغض النظر عن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي منحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وإضافة لذلك، ينبغي على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مفيدة للموظف بأية صورة أخرى.

ب٤٣ لتطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة)، المقيسة مباشرةً قبل التعديل وبعده، فإن المنشأة يجب عليها تضمين القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المُعدلة والقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية الأصلية، كلتاهما مُقدرة كما في تاريخ التعديل. وإذا حدث التعديل خلال فترة الاكتساب، فإن القيمة العادلة الإضافية الممنوحة يتم تضمينها في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على مدى الفترة

من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية المُعدلة، إضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الأصلية، الذي يتم إثباته على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية. وإذا حدث التعديل بعد تاريخ الاكتساب، تُثبت القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في الحال، أو على مدى فترة الاكتساب إذا كان الموظف مُطالباً بأن يكمل فترة إضافية من الخدمة قبل أن يصبح مستحقاً –دون قيد أو شرط– لأدوات حقوق الملكية المُعدلة تلك.

(ب) بالمثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، فإن المنشأة يجب عليها تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، مقيسة في تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، بشكل يتسق مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه. فعلى سبيل المثال، إذا حدث التعديل خلال فترة الاكتساب، يتم تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية الإضافية، إضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في البداية، الذي يتم إثباته على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية.

(ج) إذا عدلت المنشأة شروط الاكتساب بطريقة مفيدة للموظف، على سبيل المثال عن طريق تقليص فترة الاكتساب أو تعديل أو استبعاد شرط أداء (بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، التي يُحاسب عن التغييرات فيها وفقاً للبند (أ) أعلاه)، فإن المنشأة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩–٢١.

ب ٤٤ علاوة على ذلك، عندما تعدل المنشأة أحكام أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تخفِّض من إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم، أو بطريقة ليست مفيدة للموظف بأية صورة أخرى، فإن المنشأة يجب عليها رغم ذلك أن تستمر في المحاسبة عن الخدمات المُتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو أن ذلك التعديل لم يحدث (بخلاف إلغاء بعض أو جميع أدوات حقوق الملكية الممنوحة، الذي يجب أن يُحاسب عنه وفقاً للفقرة ٢٨). فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كان التعديل يخفِّض من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقيسة قبل وبعد التعديل مباشرة، فلا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان ذلك التخفيض في القيمة العادلة ويجب عليها أن تستمر في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية على أساس القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

(ب) إذا كان التعديل يخفِّض من عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى موظف، فتجب المحاسبة عن ذلك التخفيض على أنه إلغاء لذلك الجزء من المنح، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا عدلت المنشأة شروط الاكتساب بطريقة ليست مفيدة للموظف، على سبيل المثال، عن طريق زيادة فترة الاكتساب أو تعديل أو إضافة شرط أداء (بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، التي يُحاسب عن التغييرات فيها وفقاً للبند (أ) أعلاه)، فلا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المُعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩ –٢١.

المحاسبة عن التعديلات في معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تغير تصنيفها من كونها تسوى نقداً إلى كونها تسوى بحقوق الملكية

ب٤٤أ إذا تم تعديل أحكام وشروط معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوَّى نقداً بحيث ينتج عن التعديل أن تصبح المعاملة معاملة دفع على أساس الأسهم تسوى بحقوق الملكية، فإن المعاملة تتم المحاسبة عنها على هذا الأساس اعتباراً من تاريخ التعديل. وبشكل خاص:

(أ) يتم قياس معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ التعديل. ويتم إثبات معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية في حقوق الملكية في تاريخ التعديل بقدر السلع أو الخدمات المستلمة.

(ب) يتم في تاريخ التعديل إلغاء إثبات الالتزام لمعاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقداً كما هي في ذلك التاريخ.

(ج) يُثبَت مباشرة ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام الملغى إثباته، وبين مبلغ حقوق الملكية المثبت في تاريخ التعديل.

ب٤٤ب إذا تم نتيجة للتعديل مدُّ فترة الاكتساب أو تقصيرها، فإن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ب٤٤أ يعكس فترة الاكتساب المعدلة. وتنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ب٤٤أ حتى لو حدث التعديل بعد فترة الاكتساب.

ب٤٤ج قد يتم إلغاء معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقداً، أو قد تتم تسويتها (بخلاف المعاملة التي يتم إلغاؤها بالمصادرة عند عدم استيفاء شروط الاكتساب). وإذا تم منح أدوات حقوق ملكية، وقامت المنشأة في تاريخ ذلك المنح بتحديد تلك الأدوات على أنها بديل للدفعة الملغاة التي على أساس الأسهم التي تسوى نقداً، فإن المنشأة يجب عليها أن تطبق الفقرة ب٤٤أ والفقرة ب٤٤ب.

معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة (تعديلات ٢٠٠٩)

ب٤٥ تتناول الفقرات ٤٣أ–٤٣ج المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة في القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة لكل منشأة. وتناقش الفقرات ب٤٦– ب٦١ كيفية تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٣أ –٤٣ج. وحسبما هو موضح في الفقرة ٤٣د، قد تحدث معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة لأسباب متنوعة اعتماداً على الحقائق والظروف. ولذلك، فإن هذه ليست مناقشة شاملة وهي تفترض أنه عندما لا يكون على المنشأة مُستلمة السلع أو الخدمات واجب بتسوية المعاملة، فإن المعاملة تُعد مساهمة بحقوق ملكية من المنشأة الأم إلى المنشأة التابعة، بغض النظر عن أي ترتيبات سداد داخل المجموعة.

ب٤٦ رغم أن المناقشة أدناه تركز على المعاملات مع الموظفين، فإنها تنطبق أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم المشابهة مع موردي السلع أو الخدمات بخلاف الموظفين. وقد يتطلب أحد الترتيبات القائمة بين المنشأة الأم ومنشأتها التابعة أن تدفع المنشأة التابعة للمنشأة الأم مقابل توفير أدوات حقوق الملكية للموظفين. ولا تتناول المناقشة أدناه كيفية المحاسبة عن أي ترتيب للدفع من هذا القبيل داخل المجموعة.

ب٤٧ توجد أربعة موضوعات تتم مواجهتها عادةً في معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة. وللتبسيط، تناقش الأمثلة أدناه هذه الموضوعات في سياق التعامل بين منشأة أم ومنشأة تابعة لها.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة ذاتها

ب٤٨ الموضوع الأول هو ما إذا كان ينبغي المحاسبة عن المعاملات التالية المُنطوية على أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة على أنها تُسوى بحقوق الملكية أم أنها تُسوى نقداً وفقاً لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) تمنح المنشأة موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (مثلاً خيارات الأسهم)، وتشتري، سواءً باختيارها أو لكونها مطالبة بذلك، أدوات حقوق ملكية (أي أسهم خزينة) من طرف آخر، لتفي بواجباتها تجاه موظفيها؛

(ب) يُمنح موظفو المنشأة حقوقاً في أدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات الأسهم)، إمّا من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل المساهمين فيها، ويوفر المساهمون في المنشأة أدوات حقوق الملكية اللازمة.

ب٤٩ يجب على المنشأة أن تُحاسب عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، التي تتلقى فيها خدمات على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها على أنها معاملات تُسوى بحقوق الملكية. وينطبق هذا بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة تشتري أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر باختيارها أو لكونها مطالبة بذلك لكي تفي بواجباتها تجاه موظفيها بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم. وينطبق ذلك أيضاً بغض النظر عمّا إذا كان:

(أ) حق الموظف في أدوات حقوق ملكية المنشأة قد منحته له المنشأة ذاتها أو المساهمين فيها؛ أو

(ب) ترتيب الدفع على أساس الأسهم قد تمت تسويته من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل المساهمين فيها.

ب٥٠ إذا كان على المساهم واجب بتسوية المعاملة مع موظفي منشأته المستثمر فيها، فإنه يقدم أدوات حقوق ملكية منشأته المستثمر فيها وليس أدوات حقوق ملكيته. ولذلك، إذا كانت منشأته المستثمر فيها تقع في نفس مجموعة المساهم، فيجب على المساهم، وفقاً للفقرة ٤٣ج، أن يقيس واجبه وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً في القوائم المالية المنفصلة للمساهم ووفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة للمساهم.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة الأم

ب٥١ يتعلق الموضوع الثاني بمعاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشأتين أو أكثر داخل المجموعة نفسها، والتي تنطوي على أداة حقوق ملكية منشأة أخرى في المجموعة. فعلى سبيل المثال، يُمنح موظفو منشأة تابعة حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم على أنها عوض مقابل الخدمات المُقدمة للمنشأة التابعة.

ب٥٢ بناءً عليه، يتعلق الموضوع الثاني بترتيبات الدفع على أساس الأسهم التالية:

(أ) تمنح المنشأة الأُمّ بشكل مباشر حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة: يكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) واجب بتزويد موظفي المنشأة التابعة بأدوات حقوق الملكية؛

(ب) تمنح المنشأة التابعة موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم: يكون على المنشأة التابعة واجب بتزويد موظفيها بأدوات حقوق الملكية.

المنشأة الأُمّ تمنح حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة (الفقرة ب٥٢(أ))

ب٥٣ لا تتحمل المنشأة التابعة أي واجب بتزويد موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم. وبناءً عليه، وفقاً للفقرة ٤٣ب، يجب على المنشأة التابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة من موظفيها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، وأن تثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم.

ب٥٤ تتحمل المنشأة الأم واجباً بتسوية المعاملة مع موظفي المنشأة التابعة عن طريق تقديم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأم. وبناءً عليه، وفقاً للفقرة ٤٣ج، يجب على المنشأة الأم أن تقيس واجبها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية.

المنشأة التابعة تمنح موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم (الفقرة ب٥٢(ب))

ب٥٥ نظراً لأن المنشأة التابعة لا تستوفي أياً من الشروط الواردة في الفقرة ٤٣ب، فيجب عليها أن تحاسب عن المعاملة مع موظفيها على أنها معاملة تُسوى نقداً. وينطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيفية حصول المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لتفي بواجباتها تجاه موظفيها.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على مدفوعات تُسوى نقداً للموظفين

ب٥٦ الموضوع الثالث هو الكيفية التي ينبغي بها على المنشأة التي تستلم السلع أو الخدمات من مورديها (بما في ذلك الموظفين) أن تحاسب عن ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً عندما لا يكون على المنشأة ذاتها أي واجب بأداء المدفوعات المطلوبة إلى مورديها. على سبيل المثال، خذ في الحسبان الترتيبات التالية التي يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة ذاتها) واجباً بأداء المدفوعات النقدية المطلوبة إلى موظفي المنشأة:

(أ) سوف يستلم موظفو المنشأة مدفوعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية المنشأة.

(ب) سوف يستلم موظفو المنشأة مدفوعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم.

ب٥٧ لا تتحمل المنشأة التابعة أي واجب بتسوية المعاملة مع موظفيها. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة مع موظفيها على أنها تُسوى بحقوق الملكية، وأن تثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية على أنها مساهمة من منشأتها الأم. ويجب على المنشأة التابعة أن تعيد قياس تكلفة المعاملة لاحقاً لمراعاة أي تغييرات ناتجة عن عدم استيفاء شروط الاكتساب غير المرتبطة بالسوق وفقاً للفقرات ١٩–٢١. ويختلف هذا عن قياس المعاملة على أنها تُسوى نقداً في القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

ب٥٨ نظراً لأن المنشأة الأم تتحمل واجباً بتسوية المعاملة مع الموظفين، ولأن العوض في صورة نقد، فإن المنشأة الأم (والمجموعة الموحدة) يجب عليها أن تقيس واجبها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً الواردة في الفقرة ٤٣ج.

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

ب٥٩ يتعلق الموضوع الرابع بترتيبات الدفع على أساس الأسهم في المجموعات والتي تنطوي على موظفين لأكثر من منشأة واحدة في المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد تمنح المنشأة الأم حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشآتها التابعة، مشروطة بإكمال خدمة مستمرة مع المجموعة لفترة مُحددة. وقد ينتقل موظف إحدى المنشآت التابعة بعد توظيفه إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاكتساب المُحددة دون أن تتأثر بذلك حقوقه في أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم الأصلي. وإذا لم يكن على المنشآت التابعة أي واجب بتسوية معاملة الدفع على أساس الأسهم مع موظفيها، فإنها تحاسب عنها على أنها معاملة تُسوى بحقوق الملكية. ويجب على كل منشأة تابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ قيام المنشأة الأم في بادئ الأمر بمنح الحقوق في أدوات حقوق الملكية تلك، حسب التعريف الوارد في الملحق أ، وبالرجوع إلى النسبة التي قضاها الموظف من فترة الاكتساب مع كل منشأة تابعة.

ب٦٠ إذا لم يكن على المنشأة التابعة أي واجب بتسوية المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم، فإنها تحاسب عن المعاملة على أنها تُسوى نقداً. ويجب على كل منشأة تابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة على أساس القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية، للنسبة التي قضاها الموظف من فترة الاكتساب مع كل منشأة تابعة. وإضافة لذلك، يجب على كل منشأة تابعة أن تثبت أي تغير في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف في كل منشأة تابعة.

ب٦١ قد يخفق مثل هذا الموظف، بعد التنقل بين منشآت المجموعة، في الوفاء بأحد شروط الاكتساب بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، حسب التعريف الوارد في الملحق أ، على سبيل المثال بترك الموظف للمجموعة قبل استكمال فترة الخدمة. وفي هذه الحالة، ونظراً لأن شرط الاكتساب هو خدمة المجموعة، يجب على كل منشأة تابعة أن تعدل المبلغ المُثبت سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المُتلقاة من الموظف وفقاً للمبادئ الواردة في الفقرة ١٩. وبالتالي، ففي حالة عدم اكتساب الحقوق في أدوات حقوق الملكية الممنوحة من قبل المنشأة الأم بسبب إخفاق الموظف في استيفاء أحد شروط الاكتساب بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، فلا يُثبَت أي مبلغ على أساس تراكمي للخدمات المُتلقاة من ذلك الموظف في القوائم المالية لأية منشأة في المجموعة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٣
تجميع الأعمال

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحسين خصائص الملاءمة وإمكانية الاعتماد والقابلية للمقارنة للمعلومات التي توفرها المنشأة المعدة للتقرير في قوائمها المالية عن *تجميع الأعمال* وآثاره. وتحقيقاً لذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات لكيفية قيام *المنشأة المستحوذة* بما يلي:

(أ) الإثبات والقياس، في قوائمها المالية، للأصول المُقتناة *القابلة للتحديد* والالتزامات التي تم تحملها، وأية *حصة غير مسيطرة* في *الأعمال المستحوذ عليها*؛

(ب) الإثبات والقياس *للشهرة* المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال أو إثبات وقياس المكسب من شراء بسعرٍ مغرٍ؛

(ج) تحديد ماهية المعلومات التي تُفصح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

النطاق

٢ ينطبق هذا المعيار على أية معاملة أو حدث آخر يستوفي تعريف تجميع الأعمال. ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة أصول لا تشكل *أعمالا* . ففي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد وتثبت الأصول الفردية القابلة للتحديد التي تم اقتناؤها (بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات *الأصول غير الملموسة* الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة")، والالتزامات التي تم تحملها. ويجب أن تُخصَّص تكلفة المجموعة للأصول الفردية القابلة للتحديد وللالتزامات على أساس *قيمها العادلة* النسبية في تاريخ الشراء. ولا تنشأ شهرة عن مثل هذه المعاملة أو مثل هذا الحدث.

(ج) تجميع منشآت أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة (توفر الفقرات ب١ – ب٤ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

٢أ لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواذ المنشأة الاستثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، على استثمار في منشأة تابعة وهو ما يلزم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تحديد عملية تجميع أعمال

٣ **يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت معاملة أو حدث آخر يُعد تجميعاً للأعمال وذلك من خلال تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار، والذي يتطلب أن تشكل الأصول المُقتناة والالتزامات المتحملة أعمالاً. وعندما لا تكون الأصول المُقتناة أعمالاً، فإن المنشأة المعدة للتقرير يجب عليها أن تحاسب عن المعاملة أو الحدث الآخر على أنه اقتناء لأصل. وتوفر الفقرات ب٥– ب١٢د إرشادات بشأن تحديد عملية تجميع الأعمال وتعريف الأعمال.**

طريقة الاستحواذ

٤ **يجب على المنشأة أن تُحاسب عن كل عملية تجميع أعمال عن طريق تطبيق طريقة الاستحواذ.**

٥ يتطلب تطبيق طريقة الاستحواذ:

(أ) تحديد المنشأة المستحوذة؛

(ب) تحديد *تاريخ الاستحواذ*؛

(ج) إثبات وقياس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛

(د) إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من الشراء بسعرٍ مغرٍ.

تحديد المنشأة المستحوذة

٦ **فيما يخص كل تجميع أعمال، يجب تحديد إحدى المنشآت المتجمعة على أنها المنشأة المستحوذة.**

٧ يجب أن تُستخدم الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ لتحديد المنشأة المستحوذة – المنشأة التي تكتسب *السيطرة* على منشأة أخرى، أي الأعمال المستحوذ عليها. وإذا حدث تجميع أعمال ولكن تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ لا يبين بشكل واضح المنشأة المستحوذة من بين المنشآت المتجمعة، فيجب عندئذ أن تؤخذ في الحسبان العوامل الواردة في الفقرات ب١٤– ب١٨ عند إجراء ذلك التحديد.

تحديد تاريخ الاستحواذ

٨ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.**

٩ التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها هو – بشكل عام – التاريخ الذي تنقل فيه المنشأة المستحوذة – بشكل نظامي – العوض، وتقتني فيه أصول الأعمال المستحوذ عليها وتتحمل فيه التزاماتها – أي تاريخ الإقفال. ومع ذلك، فقد تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة في تاريخ إمّا أسبق من تاريخ الإقفال أو بعده. فعلى سبيل المثال، يسبق تاريخ الاستحواذ تاريخ الإقفال عندما تنص اتفاقية كتابية على أن المنشأة المستحوذة تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ قبل تاريخ الإقفال. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ.

إثبات وقياس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها

مبدأ الإثبات

١٠ **اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تُثبت – بشكل منفصل عن الشهرة – الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، وأية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها. ويخضع إثبات الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين ١١ و١٢.**

شروط الإثبات

١١ لكي تتأهل الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تستوفي تعريفي الأصول والالتزامات الواردين في إطار مفاهيم التقرير المالي في تاريخ الاستحواذ. فعلى سبيل المثال، التكاليف التي تتوقعها المنشأة المستحوذة ولكنها ليست ملزمة بتكبدها في المستقبل لإنفاذ خطتها للخروج من أحد أنشطة الأعمال المستحوذ عليها أو لإنهاء خدمة موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو نقلهم إلى مكان جديد، لا تعد هذه التكاليف التزامات في تاريخ الاستحواذ. وبناءً عليه، لا تثبت المنشأة المستحوذة تلك التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، تثبت المنشأة المستحوذة تلك التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

١٢ بالإضافة إلى ذلك، ولكي تتأهل الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للإثبات على أنها جزءٌ من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تكون جزءاً مما تبادلته المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو *ملاكها* السابقون) في معاملة تجميع الأعمال

وألا تكون نتيجة لمعاملات منفصلة. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ٥١ – ٥٣ لتحدد أياً من الأصول المُقتناة أو الالتزامات المتحملة تعد جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها، وأياً منها، إن وجدت، تُعد نتيجة لمعاملات منفصلة يلزم أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لطبيعتها ووفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

١٣ قد ينتج عن تطبيق المنشأة المستحوذة لمبدأ الإثبات وشروطه إثبات بعض الأصول والالتزامات التي لم تكن الأعمال المستحوذ عليها قد أثبتتها في السابق في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات. فعلى سبيل المثال، تثبت المنشأة المستحوذة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، مثل اسم علامة تجارية أو براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، التي لم تثبتها الأعمال المستحوذ عليها في قوائمها المالية على أنها أصول نظراً لأنها طورتها داخلياً وحملت التكاليف المتعلقة بها على المصروفات.

١٤ توفر الفقرات ب٣١ –ب٤٠ إرشادات بشأن إثبات الأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات ٢١أ–٢٨ب أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنوداً ينص هذا المعيار على استثناءات محدودة لها من مبدأ الإثبات وشروطه.

تصنيف أو تعيين الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع الأعمال

١٥ **في تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أو تعين الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بحسب ما يلزم لتطبيق المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي عليها لاحقاً. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تجري تلك التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية، والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة القائمة في تاريخ الاستحواذ.**

١٦ في بعض الحالات، تنص المعايير الدولية للتقرير المالي على محاسبة مختلفة اعتماداً على الكيفية التي تصنف أو تعين بها المنشأة أصلاً أو التزاماً معيناً. وتشمل التصنيفات أو التعيينات التي يجب على المنشأة المستحوذة أن تجريها على أساس الظروف ذات الصلة القائمة في تاريخ الاستحواذ، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) تصنيف أصول والتزامات مالية معينة على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو بالتكلفة المستنفدة، أو كأصل مالي مقيس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ *"الأدوات المالية"* ؛

(ب) تعيين أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) تقييم ما إذا كانت هناك أداة مشتقة مُضمَّنة يجب أن تُفصل عن عقد مضيف وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (وهي مسألة "تصنيف" بحسب استخدام ذلك المصطلح في هذا المعيار).

١٧ ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناء للمبدأ الوارد في الفقرة ١٥:

(أ) تصنيف عقد الإيجار الذي تكون فيه الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر على أنه إمّا عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ *"عقود الإيجار"* .

(ب) [حذفت].

ويجب على المنشأة المستحوذة تصنيف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى القائمة عند بدء العقد (أو القائمة في تاريخ تعديل شروط العقد، الذي قد يكون تاريخ الاستحواذ، إذا تم تعديل الشروط بطريقة تغير تصنيف العقد).

مبدأ القياس

١٨ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.**

١٩ فيما يخص كل عملية من عمليات تجميع أعمال، يجب على المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ أن تقيس مكونات الحصص غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، والتي تُعد حصص ملكية حالية وتمنح حاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة التصفية إمّا:

(أ) بالقيمة العادلة؛ أو

(ب) بالحصة التناسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المُثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الأعمال المستحوذ عليها.

يجب أن تُقاس جميع مكونات الحصص غير المسيطرة الأخرى بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي أساساً آخراً للقياس.

٢٠ تحدد الفقرات ٢٤– ٣١أ أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنوداً ينص هذا المعيار على استثناءات محدودة لها من مبدأ القياس.

الاستثناءات من مبدأي الإثبات أو القياس

٢١ ينص هذا المعيار على استثناءات محدودة من مبدأي الإثبات والقياس. وتحدد الفقرات ٢١أ–٣١أ كلاً من البنود المعينة التي نُص على استثناءات لها وطبيعة تلك الاستثناءات. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن تلك البنود عن طريق تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١أ–٣١أ، وسينتج عن ذلك أن بعض البنود:

(أ) سيتم إثباتها إمّا عن طريق تطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى الشروط الواردة في الفقرتين ١١ و١٢ أو عن طريق تطبيق متطلبات المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، بما يؤدي إلى نتائج تختلف عن نتائج تطبيق مبدأ الإثبات وشروطه.

(ب) سيتم قياسها بمبلغ خلاف قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

الاستثناءات من مبدأ الإثبات

الالتزامات والالتزامات المحتملة الو اقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ أو تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢١

٢١أ تنطبق الفقرة ٢١ب على الالتزامات والالتزامات المحتملة التي كانت ستقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" أو تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢١ "الرسوم" فيما لو تم تكبدها بشكل منفصل بدلاً من تحملها في عملية تجميع أعمال.

٢١ب يُعرِّف إطار مفاهيم التقرير المالي الالتزام بأنه "واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة". وفيما يتعلق بالمخصص أو الالتزام المحتمل الذي كان سيقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، يجب على المنشأة المستحوذة تطبيق الفقرات ١٥–٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ لتحديد ما إذا كان هناك واجب قائم في تاريخ الاستحواذ نتيجة لأحداث سابقة. وفيما يتعلق بالرسوم التي كانت ستقع ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢١، يجب على المنشأة المستحوذة تطبيق ذلك التفسير لتحديد ما إذا كان الحدث الملزم الذي ينشأ عنه الالتزام بدفع الرسوم قد وقع قبل تاريخ الاستحواذ.

٢١ج قد يستوفي الواجب القائم المحدد طبقاً للفقرة ٢١ب تعريف الالتزام المحتمل المبيَّن في الفقرة ٢٢(ب). وفي تلك الحالة، تنطبق الفقرة ٢٣ على ذلك الالتزام المحتمل.

الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

٢٢ يُعرف المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ الالتزام المحتمل بأنه:

(أ) واجب من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) واجب قائم ناشئ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته نظراً لأنه:

(١) ليس من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكلٍ كافٍ.

٢٣ يجب على المنشأة المستحوذة، اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، أن تثبت الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال إذا كان واجباً قائماً ناشئاً عن أحداث سابقة وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبناءً عليه، وعلى خلاف الفقرات ١٤(ب) و٢٣ و٢٧ و٢٩ و٣٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، تثبت المنشأة المستحوذة الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال في تاريخ الاستحواذ، حتى ولو لم يكن من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. وتوفر الفقرة ٥٦ من هذا المعيار إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الالتزامات المحتملة.

٢٣أ يعرف المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ الأصل المحتمل بأنه "أصل من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة". ولا يجوز للمنشأة المستحوذة إثبات أي أصل محتمل في تاريخ الاستحواذ.

الاستثناءات من كل من مبدأي الإثبات والقياس

ضرائب الدخل

٢٤ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس أصل أو التزام الضريبة المؤجلة الناشئ عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع الأعمال، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

٢٥ يجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن الآثار الضريبية الممكنة للفروق والترحيلات المؤقتة للأعمال المستحوذ عليها القائمة في تاريخ الاستحواذ أو الناشئة نتيجة للاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

منافع الموظفين

٢٦ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس التزاماً (أو أصلاً، إن وجد) يتعلق بترتيبات منافع الموظفين للأعمال المستحوذ عليها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".

أصول التعويض

٢٧ قد يعوض البائع في عملية تجميع أعمال – بشكل تعاقدي – المنشأة المستحوذة عن نتيجة احتمال أو حالة عدم تأكد تتعلق بأصل أو التزام محدد، كله أو جزء منه. فعلى سبيل المثال، قد يعوض البائع المنشأة المستحوذة عن الخسائر التي تزيد عن مبلغ معين لالتزام ناشئ عن احتمال معين؛ وبعبارة أخرى، يضمن البائع ألا يزيد التزام المنشأة المستحوذة عن مبلغ معين. ونتيجة لذلك، تحصل المنشأة المستحوذة على أصل متمثل في التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصل التعويض في الوقت نفسه الذي تثبت فيه البند المُعوض عنه، مقيساً على نفس الأساس المقيس عليه البند المعوض، مع مراعاة الحاجة لإثبات مخصص تقويم للمبالغ غير القابلة للتحصيل. وبناءً عليه، إذا تعلق التعويض بأصل أو التزام مُثبت في تاريخ الاستحواذ ومقيس بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تثبت أصل التعويض في تاريخ الاستحواذ مقيساً بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. وفيما يخص أصل التعويض المقيس بالقيمة العادلة، تُضمَّن في قياس القيمة العادلة آثار عدم التأكد المحيط بالتدفقات النقدية المستقبلية بسبب الاعتبارات المتعلقة بإمكانية التحصيل، ولا تكون هناك ضرورة لإثبات مخصص تقويم منفصل (توفر الفقرة ب٤١ إرشادات التطبيق ذات الصلة).

٢٨ في بعض الظروف، قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام تم استثناؤه من مبدأي الإثبات أو القياس. فعلى سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بالتزام محتمل غير مُثبت في تاريخ الاستحواذ نظراً لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها في ذلك التاريخ. أو قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام ناتج، على سبيل المثال، من إحدى منافع الموظفين، وهذا الأصل أو الالتزام مقيس على أساس آخر خلاف القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ. ففي تلك الظروف، يجب أن يُثبت أصل التعويض ويُقاس باستخدام افتراضات تتسق مع تلك المستخدمة لقياس البند المُعوض عنه، مع مراعاة تقييم الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض وأية حدود تعاقدية على المبلغ المُعوض. وتوفر الفقرة ٥٧ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن أصل التعويض.

عقود الإيجار التي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر

٢٨أ يجب على المنشأة المستحوذة إثبات أصول حق الاستخدام والتزامات عقود إيجار لعقود الإيجار المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر. ولا يلزم المنشأة المستحوذة إثبات أصول حق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار لما يلي:

(أ) عقود الإيجار التي تنتهي مدة الإيجار فيها (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦) خلال ١٢ شهراً من تاريخ الاستحواذ؛ أو

(ب) عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (كما هو موضح في الفقرات ب٣—ب٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦).

٢٨ب يجب على المنشأة المستحوذة قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦) كما لو كان عقد الإيجار المقتنى عقداً جديداً في تاريخ الاستحواذ. ويجب على المنشأة المستحوذة قياس أصل حق الاستخدام بنفس مبلغ التزام عقد الإيجار، وتعديله ليعكس الشروط المواتية أو غير المواتية لعقد الإيجار مقارنة بشروط السوق.

الاستثناءات من مبدأ القياس

الحقوق المُعاد اقتناؤها

٢٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس قيمة الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على أساس المدة التعاقدية المتبقية للعقد ذي الصلة بغض النظر عمّا إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان التجديدات التعاقدية الممكنة عند قياس قيمته العادلة. وتوفر الفقرتان ب٣٥ وب٣٦ إرشادات التطبيق ذات الصلة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

٣٠ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزام أو أداة حق الملكية المُتعلقة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للأعمال المستحوذ عليها أو إحلال معاملات الدفع على أساس الأسهم الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة المستحوذة وفقاً للطريقة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم" في تاريخ الاستحواذ. (يشير هذا المعيار إلى نتيجة تلك الطريقة على أنها "القياس المُستند للسوق" لمعاملة الدفع على أساس الأسهم).

الأصول المُحتفظ بها للبيع

٣١ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) غير المتداول المُقتنى والذي تم تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع في تاريخ الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً للفقرات ١٥–١٨ من ذلك المعيار.

عقود التأمين

٣١أ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أية مجموعة من مجموعات العقود التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" والمستحوذ عليها في عملية تجميع أعمال، وأي أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، على أنها التزام أو أصل وفقاً للفقرة ٣٩ والفقرات ب٩٣-ب٩٥و من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، في تاريخ الاستحواذ.

إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من شراء بسعرٍ مغرٍ

٣٢ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تُثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، مقيسة على أنها الزيادة في (أ) عن (ب) أدناه:**

(أ) **مجموع ما يلي:**

(١) **العوض المنقول مقيساً وفقاً لهذا المعيار، والذي يتطلب عموماً استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة ٣٧)؛**

(٢) **مبلغ أية حصص غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ علها مقيسة وفقاً لهذا المعيار؛**

(٣) **في عملية تجميع الأعمال المنجزة على مراحل (انظر الفقرتين ٤١ و٤٢)، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها في السابق من قبل المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ علها.**

(ب) **صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المُقتناة القابلة للتحديد وللالتزامات التي تم تحملها، مقيسة وفقاً لهذا المعيار.**

٣٣ في عملية تجميع الأعمال التي تتبادل فيه المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) حصص ملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها مقارنة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المنشأة المستحوذة. وإذا كان الحال كذلك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الملكية المنقولة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية تجميع الأعمال التي لم يُنقل فيها عوض، يجب على المنشأة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المنقول (فقرة ٣٢ (أ)(١)). وتوفر الفقرات ب٤٦ – ب٤٩ إرشادات التطبيق ذات الصلة.

عمليات الشراء بسعرٍ مغرٍ

٣٤ قد تقوم المنشأة المستحوذة – أحياناً – بالشراء بسعرٍ مغرٍ، وهو تجميع الأعمال الذي يزيد فيه المبلغ الوارد في الفقرة ٣٢(ب) عن مجموع المبالغ المحددة في الفقرة ٣٢(أ). وإذا ظلت تلك الزيادة قائمة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها إثبات المكسب الناتج ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ الاستحواذ. ويجب عزو المكسب إلى المنشأة المستحوذة.

٣٥ قد يحدث شراء بسعرٍ مغرٍ، على سبيل المثال، في عملية تجميع الأعمال التي تُعد بيعاً إجبارياً يتصرف فيه البائع تحت ضغط. ومع ذلك، يمكن أيضاً أن ينتج عن الاستثناءات من الإثبات أو القياس الممنوحة للبنود المعينة المناقشة في الفقرات ٢٢–٣١أ إثبات مكسب (أو تغيير مبلغ مكسب مُثبت) من عملية شراء بسعرٍ مغرٍ.

٣٦ قبل إثبات مكسب من الشراء بسعرٍ مغرٍ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد تقييم ما إذا كانت قد حددت بشكل صحيح جميع الأصول المُقتناة وجميع الالتزامات التي تم تحملها، ويجب عليها أن تثبت أي أصول أو التزامات إضافية يتم تحديدها في ذلك التقييم. كما يجب على المنشأة المستحوذة حينذاك أن تعيد النظر في الإجراءات المُستخدمة لقياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار إثباتها في تاريخ الاستحواذ لجميع ما يلي:

(أ) الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها؛

(ب) الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، إن وجدت؛

(ج) فيما يخص تجميع الأعمال المنجز على مراحل، حصة ملكية المنشأة المستحوذة المُحتفظ بها في السابق في الأعمال المستحوذ عليها؛

(د) العوض المنقول.

الهدف من إعادة النظر هو ضمان أن القياسات تعكس بشكل مناسب مراعاة جميع المعلومات المتاحة كما في تاريخ الاستحواذ.

العوض المنقول

٣٧ يجب قياس العوض المنقول ضمن عملية تجميع الأعمال بالقيمة العادلة، التي يجب أن تُحسب على أنها مجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المنقولة من قبل المنشأة المستحوذة والالتزامات التي تحملتها المنشأة المستحوذة عن ملاك الأعمال المستحوذ عليها السابقين وحصص الملكية المصدرة من قبل المنشأة المستحوذة. (ومع ذلك، فإن أي جزء من مكافآت الدفع على أساس الأسهم للمنشأة المستحوذة التي تتم مُبادلتها بالمكافآت التي يحتفظ بها موظفو الأعمال المستحوذ عليها يجب قياسه وفقاً للفقرة ٣٠ بدلاً من القيمة العادلة عندما يكون مُضمَّناً في العوض المنقول في عملية تجميع الأعمال). ومن أمثلة أشكال العوض الممكنة النقد، والأصول الأخرى، والأعمال أو المنشآت التابعة للمنشأة المستحوذة، و*العوض المحتمل*، وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة، والخيارات، والأذونات وحصص الأعضاء في *المنشآت المشتركة*.

٣٨ قد يتضمن العوض المنقول أصولاً أو التزامات للمنشأة المستحوذة، يكون لها مبالغ دفترية تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ (على سبيل المثال، أصول غير نقدية أو أعمال للمنشأة المستحوذة). وإذا كان الأمر كذلك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس الأصول أو الالتزامات المنقولة بقيمها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة. ومع ذلك، تبقى – أحياناً – الأصول أو الالتزامات المنقولة ضمن المنشأة المضمومة بعد عملية تجميع الأعمال (على سبيل المثال، نظراً لأن الأصول أو الالتزامات نُقلت إلى الأعمال المستحوذ عليها وليس إلى ملاكها السابقين)، وبناءً عليه، تحتفظ المنشأة المستحوذة بالسيطرة عليها. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس تلك الأصول والالتزامات بمبالغها الدفترية قبل تاريخ الاستحواذ – مباشرة، ولا يجوز لها أن تثبت مكسباً أو خسارة، ضمن الربح أو الخسارة، من الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال.

العوض المحتمل

٣٩ يتضمن العوض الذي تنقله المنشأة المستحوذة في مقابل الأعمال المستحوذ عليها أي أصل أو التزام ناتج عن ترتيب عوض محتمل (انظر الفقرة ٣٧). ويجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحتمل على أنها جزء من العوض المنقول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

٤٠ يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أي واجب بدفع عوض محتمل مستوفٍ لتعريف الأداة المالية، على أنه التزام مالي أو على أنه حق ملكية على أساس تعريفي أداة حقوق الملكية والالتزام المالي الواردين في الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". ويجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف ضمن الأصول أي حق في استرداد عوض منقول سابقاً في حالة استيفاء شروط محددة. وتوفر الفقرة ٥٨ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن العوض المحتمل.

إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة الاستحواذ على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع الأعمال المنجز على مراحل

٤١ تكتسب المنشأة المستحوذة أحياناً السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها التي كانت تحتفظ فيها بحصة حقوق ملكية قبل تاريخ الاستحواذ مباشرة. فعلى سبيل المثال، في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، تحتفظ المنشأة أ بحصة حقوق ملكية غير مسيطرة ٣٥ % في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، اشترت المنشأة أ حصة إضافية ٤٠% في المنشأة ب، مما منحها السيطرة على المنشأة ب. ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال منجز على مراحل، ويُشار إليها أحياناً أيضاً بلفظ الاستحواذ المرحلي.

٤٢ في تجميع الأعمال المنجز على مراحل، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المُحتفظ بها في السابق في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو مناسب. وقد تكون المنشأة المستحوذة قد أثبتت في فترات تقرير سابقة التغيرات في قيمة حصة ملكيتها في الأعمال المستحوذ عليها ضمن الدخل الشامل الآخر. وإذا كان الأمر كذلك، فيجب إثبات المبلغ الذي أُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر على الأساس نفسه الذي سيكون مطلوباً إذا كانت المنشأة المستحوذة قد استبعدت بشكل مباشر حصة حقوق الملكية المُحتفظ بها في السابق.

٤٢أ عندما يكتسب طرف في ترتيب مشترك (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ *"الترتيبات المشتركة"*) السيطرة على عمل يُعد عملية مشتركة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١)، وتكون لديه حقوق في الأصول وواجبات تجاه الالتزامات المتعلقة بتلك العملية المشتركة قبل تاريخ الاستحواذ مباشرة، فإن المعاملة تُعد تجميع أعمال منجز على مراحل. ولذلك، يجب على المنشأة المستحوذة تطبيق المتطلبات الخاصة بتجميع الأعمال المنجز على مراحل، بما في ذلك إعادة قياس حصتها المحتفظ بها في السابق في ملكية العملية المشتركة بالطريقة الموضحة في الفقرة ٤٢. وعند القيام بذلك، يجب على المنشأة المستحوذة إعادة قياس كامل حصتها المحتفظ بها في السابق في العملية المشتركة.

تجميع الأعمال المنجز دون تحويل عوض

٤٣ تكتسب المنشأة المستحوذة أحياناً السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها دون تحويل عوض. وتنطبق طريقة الاستحواذ للمحاسبة عن تجميع الأعمال على تلك التجميعات. وتشمل مثل هذه الظروف:

(أ) أن تعيد الأعمال المستحوذ عليها شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن يكتسب مستثمر حالي (المنشأة المستحوذة) السيطرة.

(ب) أن تنقضي حقوق النقض للأقلية والتي منعت المنشأة المستحوذة في السابق من السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها التي تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأغلبية حقوق التصويت.

(ج) أن تتفق المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها على تجميع أعمالهما بموجب عقد فقط. ولا تحول المنشأة المستحوذة عوضاً في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ولا تحتفظ بحصص حقوق ملكية في الأعمال المستحوذ عليها، سواء في تاريخ الاستحواذ أو قبله. ومن أمثلة تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط الجمع بين اثنين من الأعمال في ترتيب للربط بينهما أو تشكيل شركة مُدرجة مزدوجة.

٤٤ في تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعزو إلى ملاك الأعمال المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها المُثبت وفقاً لهذا المعيار. وبعبارة أخرى، تُعد حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل أطراف بخلاف المنشأة المستحوذة حصة غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع حتى ولو كانت النتيجة هي أن تُعزى جميع حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها إلى الحصة غير المسيطرة.

فترة القياس

٤٥ **عندما تكون المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال غير مكتملة حتى نهاية فترة التقرير التي تحدث فيها عملية التجميع، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تقرر في قوائمها المالية عن مبالغ مؤقتة للبنود التي تكون المحاسبة عنها غير مكتملة. وخلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعدل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المُثبتة في تاريخ الاستحواذ لتعكس المعلومات الجديدة المُتحصل عليها عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المُثبتة في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أيضاً أن تثبت أصولاً أو التزامات إضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة عن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤدي إلى إثبات تلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى للحصول عليها عن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ، أو بمجرد علمها بعدم إمكانية الحصول على المزيد من المعلومات. ومع ذلك، لا يجوز أن تزيد فترة القياس عن سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.**

٤٦ فترة القياس هي الفترة بعد تاريخ الاستحواذ والتي يمكن للمنشأة المستحوذة خلالها أن تعدل المبالغ المؤقتة المُثبتة لعملية تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس للمنشأة المستحوذة وقتاً معقولاً لتحصل على المعلومات الضرورية لتحديد وقياس ما يلي كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛

(ب) العوض المنقول مقابل الأعمال المستحوذ عليها (أو المبلغ الآخر المُستخدم في قياس الشهرة)؛

(ج) في تجميع الأعمال المنجز على مراحل، حصة حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها في السابق من قبل المنشأة المستحوذة؛

(د) الشهرة أو المكسب الناتج عن الشراء بسعرٍ مغرٍ.

٤٧ يجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع العوامل ذات الصلة عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المُتحصل عليها بعد تاريخ الاستحواذ ينبغي أن ينتج عنها تعديل على المبالغ المؤقتة المُثبتة أو ما إذا كانت تلك المعلومات ناتجة عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاستحواذ. وتشمل العوامل ذات الصلة التاريخ الذي تم فيه الحصول على المعلومات الإضافية وما إذا كانت المنشأة المستحوذة تستطيع أن تحدد سبباً لتغيير المبالغ المؤقتة. ومن المرجح أن تعكس المعلومات المُتحصل عليها بعد فترة وجيزة من تاريخ الاستحواذ الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ أكثر من المعلومات المُتحصل عليها بعد عدة أشهر. فعلى سبيل المثال، ما لم يكن ممكناً تحديد حدث وقع بعد تاريخ قياس أصل ما أدى إلى تغيير قيمته العادلة، فإن بيع هذا الأصل لطرف ثالث بعد فترة وجيزة من تاريخ الاستحواذ بمبلغ يختلف بشكل جوهري عن قيمته العادلة المؤقتة المقيسة في ذلك التاريخ من المرجح أن يشير إلى وجود خطأ في المبلغ المؤقت.

٤٨ تثبت المنشأة المستحوذة زيادة (تخفيضاً) في المبلغ المؤقت المُثبت لأصل قابل للتحديد (التزام) بتخفيض (زيادة) الشهرة. ومع ذلك، فقد تؤدي المعلومات الجديدة المُتحصل عليها خلال فترة القياس – أحياناً – إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام واحد. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة المستحوذة تحملت التزاماً بدفع تعويضات تتعلق بحادث في أحد مرافق الأعمال المستحوذ عليها، وجزء من هذه التعويضات أو كلها مُغطاة بوثيقة تأمين ضد مسؤولية الأعمال المستحوذ عليها. وإذا حصلت المنشأة المستحوذة على معلومات جديدة خلال فترة القياس عن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لذلك الالتزام، فإن تعديل الشهرة الناتج من تغيير المبلغ المؤقت المُثبت للالتزام ستتم مقاصته (كلياً أو جزئياً) بتعديل مقابل للشهرة ناتج عن تغيير المبلغ المؤقت المُثبت للمطالبة مستحقة التحصيل من المؤمِّن.

٤٩ خلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن المحاسبة عن عملية تجميع الأعمال كانت قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. وبالتالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنقح المعلومات المقارنة للفترات السابقة المُعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستنفاد أو الآثار الأخرى على الدخل المُثبتة لاستكمال المحاسبة الأولية.

٥٠ بعد انتهاء فترة القياس، لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تنقح المحاسبة عن تجميع الأعمال إلا لتصحيح خطأ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يُعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

٥١ قد يكون بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها علاقة قائمة من قبل أو ترتيب آخر قائم بينهما قبل بدء المفاوضات لتجميع الأعمال، أو أنهما قد يدخلان، خلال المفاوضات، في ترتيب يُعد منفصلاً عن عملية تجميع الأعمال. وفي أي من الحالتين، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد أي مبالغ لا تُعد جزءاً مما تبادلته المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) ضمن عملية تجميع الأعمال، أي المبالغ التي لا تُعد جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها. ويجب على المنشأة المستحوذة، كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، أن تثبت فقط العوض المنقول مقابل الأعمال المستحوذ عليها والأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها في مقابل الأعمال المستحوذ عليها. ويجب أن تتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

٥٢ من المرجح أن تكون المعاملة معاملة منفصلة إذا تم الدخول فيها من قبل المنشأة المستحوذة أو نيابة عنها، أو تم الدخول فيها بشكل رئيسي لمصلحة المنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة، وليس لمصلحة الأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقين) قبل التجميع. وفيما يلي أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا يشملها تطبيق طريقة الاستحواذ:

(أ) المعاملة التي تسوِّي في حقيقة الأمر علاقات قائمة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها؛

(ب) المعاملة التي تكافئ موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن خدمات مستقبلية؛

(ج) المعاملة التي تعوض الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن دفع التكاليف المتعلقة باستحواذ المنشأة المستحوذة.

توفر الفقرات ب٥٠– ب٦٢ إرشادات التطبيق ذات الصلة.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

٥٣ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها المنشأة المستحوذة لإنفاذ تجميع الأعمال. وتشمل تلك التكاليف أتعاب الباحثين، والأتعاب الاستشارية، والنظامية، والمحاسبية، وأتعاب التقويم والأتعاب المهنية والاستشارية الأخرى، والتكاليف الإدارية العمومية، بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ، وتكاليف تسجيل وإصدار أوراق مالية تمثل ديوناً وحقوق ملكية. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف وتلقي الخدمات، مع استثناء واحد وهو وجوب إثبات تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تمثل ديوناً أو حقوق ملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

القياس والمحاسبة اللاحقة

٥٤ **بشكل عام، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس وتحاسب لاحقاً عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي تنطبق على تلك البنود، تبعاً لطبيعتها. ومع ذلك، يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة لاحقاً عمّا يلي من الأصول المُقتناة، والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع الأعمال:**

(أ) الحقوق المُعاد اقتناؤها؛

(ب) الالتزامات المحتملة المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ؛

(ج) أصول التعويض؛

(د) العوض المحتمل.

توفر الفقرة ب٦٣ إرشادات التطبيق ذات الصلة.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

٥٥ يجب استنفاد الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على مدى الفترة التعاقدية المتبقية للعقد الذي مُنح فيه الحق. ويجب على المنشأة المستحوذة التي تبيع لاحقاً الحق المُعاد اقتناؤه إلى طرف ثالث أن تدرج المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس عند تحديد المكسب أو الخسارة من البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦ بعد الإثبات الأولي وحتى تسوية الالتزام أو إلغائه أو انقضائه، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزام المحتمل المُثبت ضمن عملية تجميع الأعمال بأحد المبلغين الآتيين، أيهما أكبر:

(أ) المبلغ الذي سيُثبت وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧؛

(ب) المبلغ المُثبت بشكل أولي مطروحاً منه، عند الاقتضاء، المبلغ التراكمي للدخل المُثبت وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

لا ينطبق هذا المتطلب على العقود المحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

أصول التعويض

٥٧ في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أصل التعويض الذي أُثبت في تاريخ الاستحواذ على نفس الأساس المقيس عليه الالتزام أو الأصل المُعوض، مع مراعاة أي قيود تعاقدية على مبلغه. ولأصل التعويض الذي لا يتم قياسه لاحقاً بقيمته العادلة،

فإن القياس يتم أيضاً على أساس تقييم الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تلغي إثبات أصل التعويض فقط عندما تُحصِّل الأصل أو تبيعه أو تفقد الحق فيه بأية صورة أخرى.

العوض المحتمل

٥٨ قد تكون بعض التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل، التي تثبتها المنشأة المستحوذة بعد تاريخ الاستحواذ، نتيجة لمعلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المستحوذة بعد ذلك التاريخ عن الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاستحواذ. وتُعد مثل هذه التغيرات من تعديلات فترة القياس وفقاً للفقرات ٤٥–٤٩. ومع ذلك، فإن التغيرات الناتجة عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاستحواذ، مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر سهم محدد أو الوصول إلى مرحلة مستهدفة في مشروع بحث وتطوير، لا تُعد من تعديلات فترة القياس. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل التي لا تُعد من تعديلات فترة القياس، كما يلي:

(أ) لا يجوز أن يُعاد قياس العوض المحتمل المُصنف على أنه حقوق ملكية، ويجب أن يُحاسب عن تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية.

(ب) العوض المالي المحتمل الآخر الذي:

(١) يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير ويجب إثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(٢) لا يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير، ويجب إثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

الإفصاحات

٥٩ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الطبيعة والأثر المالي لعملية تجميع الأعمال التي تحدث سواءً:**

(أ) خلال فترة التقرير الحالية؛ أو

(ب) بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

٦٠ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٥٩، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات ب٦٤–ب٦٦.

٦١ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية للتعديلات المُثبتة في فترة التقرير الحالية التي تتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو في فترات التقرير السابقة.**

٦٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة ب٦٧.

٦٣ عندما لا تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب هذا المعيار والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي الأهداف المُحددة في الفقرتين ٥٩ و٦١، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تفصح عن أية معلومات إضافية تُعد ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

تاريخ السريان والتحول

تاريخ السريان

٦٤ يجب أن يُطبَّق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بأثر مستقبلي على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ الخاص بها في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. ومع ذلك، يجب أن يُطبق هذا المعيار فقط في بداية فترة التقرير السنوية التي تبدأ في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠٠٨) في الوقت نفسه.

٦٤أ [حذفت]

٦٤ب عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠ الفقرات ١٩ و٣٠ وب٥٦ وأضافت الفقرتين ب٦٢أ وب٦٢ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. وينبغي أن يكون التطبيق بأثر مستقبلي من التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذا المعيار.

٦٤ج أُضيفت الفقرات ٦٥أ–٦٥هـ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب أن تُطبق التعديلات على أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع الأعمال التي بتاريخ استحواذ سابق لتطبيق هذا المعيار، الصادر في ٢٠٠٨.

٦٤د [حذفت].

٦٤هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٧، وب١٣، وب١٣(هـ)، والملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

٦٤و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٢٠، و٢٩، و٣٣، و٤٧، وعدل تعريف القيمة العادلة في الملحق أ وعدل الفقرات ب٢٢، وب٤٠، وب٤٣-ب٤٦، وب٤٩، وب٦٤. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٦٤ز أدت التعديلات الصادرة في أكتوبر ٢٠١٢ بعنوان "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، إلى تعديل الفقرة ٧ وأضافت الفقرة ٢أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق للتعديل "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها أيضاً تطبيق جميع التعديلات المُتضمنة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٦٤ح [حذفت]

٦٤ط عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرتين ٤٠ و٥٨ وأضافت الفقرة ٦٧أ والعنوان المتعلق بها. ويجب على المنشأة أن تطبق التعديل بأثر مستقبلي على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ الخاص بها في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. ويجوز للمنشأة أن تطبق التعديل على فترة أسبق شريطة أن تطبق أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ (المعدلان كلاهما بالتحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢). وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦٤ي عدلت التحسينات السنوية، دورة ٢٠١١ – ٢٠١٣، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٢(أ). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦٤ك عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٦٤ل عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ١٦، ٤٢، ٥٣، ٥٦، ٥٨، ب٤١، وحذف الفقرات ٦٤أ، ٦٤د، ٦٤ح. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٤م عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرات ١٤، ١٧، ب٣٢، ب٤٢، وحذف الفقرات ب٢٨-ب٣٠ والعنوان المتعلق بها، وأضاف الفقرتين ٢٨أ و٢٨ب والعنوان المتعلق بهما. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٦٤ن عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرات ١٧، ٢٠، ٢١، ٣٥، ب٦٣، وأضاف بعد الفقرة ٣١ عنواناً والفقرة ٣١أ. وعدّل الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٣١أ. ويجب على المنشأة تطبيق

التعديلات التي طرأت على الفقرة ١٧ على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ فيها بعد تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات الأخرى عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٦٤س أضافت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ٤٢أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ الخاص بها في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦٤ع أضاف التعديل "تعريف الأعمال"، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرات ب٧أ-ب٧ج وب٨أ وب١٢أ-ب١٢د، وعدل تعريف مصطلح "الأعمال" في الملحق أ، وعدل الفقرات ٣ وب٧-ب٩ وب١١ وب١٢ وحذف الفقرة ب١٠. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ فيها في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ، وعلى عمليات اقتناء الأصول التي تحدث في أو بعد بداية تلك الفترة. ويُسمح بتطبيق هذه التعديلات قبل ذلك الموعد. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٤ف عدل الإصدار "الإشارة إلى إطار المفاهيم"، الصادر في مايو ٢٠٢٠، الفقرات ١١ و١٤ و٢١ و٢٢ و٢٣ وأضاف الفقرات ٢١أ و٢١ب و٢١ج و٢٣أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ الخاص بها في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٢. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت أو في وقت سابق جميع التعديلات التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مارس ٢٠١٨.

التحول

٦٥ لا يجوز، عند تطبيق هذا المعيار، أن تُعدَّل الأصول والالتزامات التي نشأت عن عمليات تجميع الأعمال التي يسبق تاريخ الاستحواذ الخاص بها تطبيق هذا المعيار.

٦٥أ عند أول تطبيق لهذا المعيار، لا يجوز أن تُعدَّل أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع الأعمال التي يسبق تاريخ الاستحواذ الخاص بها تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة لهذا المعيار الصادر في ٢٠٠٨. ويجب أن تُطبَّق الفقرات ٦٥ب –٦٥هـ عند المحاسبة اللاحقة عن تلك الأرصدة. ولا يجوز أن تُطبق الفقرات ٦٥ب –٦٥هـ عند المحاسبة عن أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع الأعمال التي لها تواريخ استحواذ في أو بعد التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة لأول مرة هذا المعيار الصادر في ٢٠٠٨. وفي الفقرات ٦٥ب –٦٥هـ، يشير مصطلح تجميع الأعمال على وجه الحصر إلى عمليات تجميع الأعمال التي يسبق تاريخ الاستحواذ الخاص بها تطبيق هذا المعيار الصادر في ٢٠٠٨.

٦٥ب إذا نصت اتفاقية تجميع الأعمال على تعديل لتكلفة التجميع يتوقف على أحداث مستقبلية، فيجب على المنشأة المستحوذة أن تُضمن مبلغ ذلك التعديل في تكلفة التجميع في تاريخ الاستحواذ إذا كان التعديل مرجحاً ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٦٥ج قد تسمح اتفاقية تجميع الأعمال بإدخال تعديلات على تكلفة التجميع، وتكون تلك التعديلات متوقفة على واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون التعديل متوقفاً على تحقيق أو الحفاظ على مستوى معين من الربح في الفترات المستقبلية، أو على الحفاظ على سعر السوق للأدوات المالية المُصدرة. ويمكن عادةً تقدير مبلغ أي تعديل من هذا القبيل في وقت المحاسبة بشكل أولي عن معاملة التجميع دون المساس بإمكانية الاعتماد على المعلومات، حتى مع وجود درجة من عدم التأكد. وفي حالة عدم وقوع الأحداث المستقبلية أو ضرورة تنقيح التقدير، فإن تكلفة تجميع الأعمال يجب تعديلها تبعاً لذلك.

٦٥د بالرغم من ذلك، فعندما تنص اتفاقية تجميع الأعمال على مثل هذا التعديل، فإن ذلك التعديل لا يُضمَّن في تكلفة التجميع في وقت المحاسبة بشكل أولي عن التجميع إذا كان التعديل غير مرجح أو لا يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا أصبح ذلك التعديل مرجحاً في وقت لاحق وكان من الممكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن العوض الإضافي يجب أن يُعالج على أنه تعديل لتكلفة التجميع.

٦٥هـ في بعض الظروف، قد تُطالَب المنشأة المستحوذة بأداء دفعة لاحقة للبائع على أنها تعويض عن الانخفاض في قيمة الأصول المُقدمة، أو أدوات حقوق الملكية المُصدرة، أو الالتزامات التي تكبدتها أو تحملتها المنشأة المستحوذة في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن المنشأة المستحوذة سعر السوق لأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين المُصدرة على أنها جزء من تكلفة تجميع الأعمال، وتكون مُطالبة بأن تصدر أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المُحددة أصلاً. وفي مثل هذه الحالات، لا تُثبت زيادة في تكلفة تجميع الأعمال. وفي حالة أدوات حقوق الملكية، تتم مقاصة القيمة العادلة للدفعة الإضافية بانخفاض مساو في القيمة المعزوة إلى أدوات حقوق الملكية المُصدرة في البداية. وفي حالة أدوات الدين، تُعد الدفعة الإضافية تخفيضاً في العلاوة أو زيادة في الخصم على الإصدار الأولي.

٦٦ يجب على المنشأة، مثل المنشأة المشتركة، التي لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ولديها واحدة أو أكثر من عمليات تجميع الأعمال التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة الشراء، أن تطبق أحكام التحول الواردة في الفقرتين ب٦٨ وب٦٩.

ضرائب الدخل

٦٧ فيما يخص معاملات تجميع الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاستحواذ قبل تطبيق هذا المعيار، يجب على المنشأة المستحوذة أن تطبق متطلبات الفقرة ٦٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢، المُعدل بموجب هذا المعيار، بأثر مستقبلي. ويعني هذا، أنه لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تعدل المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال السابقة تبعاً للتغييرات المُثبتة سابقاً في أصول الضريبة المؤجلة المثبتة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة المستحوذة، اعتباراً من تاريخ تطبيق هذا المعيار، أن تثبت التغيرات في أصول الضريبة المؤجلة المُثبتة، على أنها تعديل للربح أو الخسارة (أو خارج الربح أو الخسارة إذا تطلب ذلك المعيار الدولي للمحاسبة ١٢).

الإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٦٧أ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩.

سحب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٤)

٦٨ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (الصادر في ٢٠٠٤).

الملحق أ
المصطلحات المُعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الأعمال المستحوذ عليها العمل أو الأعمال التي تكتسب **المنشأة المستحوذة** السيطرة عليها ضمن عملية **تجميع أعمال**.

المنشأة المستحوذة المنشأة التي تكتسب السيطرة على **الأعمال المستحوذ عليها**.

تاريخ الاستحواذ التاريخ الذي تكتسب فيه **المنشأة المستحوذة** السيطرة على **الأعمال المستحوذ عليها**.

الأعمال منظومة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يمكن ممارستها وإدارتها لغرض توفير سلع أو خدمات للعملاء، أو توليد دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أو الفائدة)، أو توليد دخل آخر من الأنشطة المعتادة.

تجميع الأعمال معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه **منشأة مستحوذة** السيطرة على **عمل** واحد أو أكثر. والمعاملات التي يشار إليها أحياناً على أنها "اندماجات حقيقية" أو "اندماجات بين طرفين متكافئين" تُعد هي أيضاً **عمليات تجميع أعمال** على النحو المستخدم به ذلك المصطلح في هذا المعيار.

العوض المحتمل عادةً، واجب على **المنشأة المستحوذة** بأن تنقل أصولاً إضافية أو **حصص حقوق ملكية** إضافية إلى الملاك السابقين **للأعمال المستحوذ عليها** كجزء من المقابل المدفوع من أجل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها إذا وقعت أحداث مستقبلية معينة، أو تم استيفاء شروط محددة. وبالرغم من ذلك، فإن العوض المحتمل قد يعطي المنشأة المستحوذة الحق أيضاً في استرداد عوض تم نقله سابقاً في حالة استيفاء شروط محددة.

حصص حقوق الملكية لأغراض هذا المعيار، تُستخدم *حصص حقوق الملكية* بمعنى واسع لتعني حصص الملكية في المنشآت المملوكة للمستثمرين وحصص المالك أو العضو أو المشارك في **المنشآت المشتركة**.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣)

الشهرة أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ عن الأصول الأخرى المقتناة في عملية **تجميع أعمال** والتي لا تُحدَّد – بشكل فردي – ولا تُثبَت – بشكل منفصل.

قابل للتحديد يكون الأصل *قابلا للتحديد* عندما:

(أ) يكون قابلاً للانفصال، أي يكون من الممكن فصله أو عزله عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته، سواءً بمفرده أو مع عقد ذي صلة أو أصل أو التزام قابل للتحديد، وذلك بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة تنوي القيام بذلك أم لا، أو

(ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو أي حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الانفصال عن المنشأة أو عن الحقوق والواجبات الأخرى.

الأصل غير الملموس أصل غير نقدي **قابل للتحديد** ليس له كيان مادي ملموس.

المنشأة المشتركة منشأة، بخلاف المنشأة المملوكة لمستثمرين، تقدم بشكل مباشر توزيعات أرباح أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى إلى **ملاكها** أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تُعد شركة التأمين المشتركة واتحاد الائتمان والمنشأة التعاونية –جميعها- منشآت مشتركة.

الحصة غير المسيطرة	حقوق الملكية في المنشأة التابعة التي لا يمكن عزوها، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى المنشأة الأم.
الملاك	لأغراض هذا المعيار، يُستخدم مصطلح *الملاك* بمعنى واسع يشمل حملة **حصص حقوق الملكية** في المنشآت المملوكة للمستثمرين والملاك أو الأعضاء أو المشاركين في **المنشآت المشتركة**.

الملحق ب
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

عمليات تجميع الأعمال للمنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة (تطبيق الفقرة ٢(ج))

ب١ لا ينطبق هذا المعيار على عملية تجميع الأعمال للمنشآت أو الأعمال الخاضعة لسيطرة واحدة. وتجميع الأعمال الذي ينطوي على منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة واحدة هو تجميع أعمال تكون فيه جميع المنشآت أو الأعمال المتجمعة خاضعة في نهاية الأمر لسيطرة الطرف أو الأطراف نفسها قبل وبعد تجميع الأعمال، على حد سواء، وتلك السيطرة ليست عابرة.

ب٢ تُعتبر مجموعة من الأفراد أنها تسيطر على منشأة ما عندما يكون لهؤلاء الأفراد مجتمعين، نتيجةً لترتيبات تعاقدية، سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على المنافع من أنشطتها. وبناءً عليه، يقع تجميع الأعمال خارج نطاق هذا المعيار عندما يكون لدى نفس مجموعة الأفراد، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية نهائية للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكل منشأة من المنشآت المتجمعة، كي تحصل على منافع من أنشطتها، ولا تكون تلك السيطرة سيطرة عابرة.

ب٣ قد تخضع منشأة للسيطرة من قبل فرد أو من قبل مجموعة من الأفراد يتصرفون معاً بموجب ترتيب تعاقدي، وقد لا يكون ذلك الفرد أو تلك المجموعة من الأفراد خاضعين لمتطلبات التقرير المالي للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبناءً عليه، ليس من الضروري تضمين المنشآت المتجمعة على أنها جزء من القوائم المالية الموحدة نفسها حتى تُعد عملية تجميع الأعمال منطوية على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة.

ب٤ لا يُعد حجم الحصص غير المسيطرة في كل من المنشآت المتجمِّعة قبل وبعد عملية تجميع الأعمال ملائماً لتحديد ما إذا كان التجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة أم لا. وبالمثل، لا تُعد حقيقة أن إحدى المنشآت المتجمِّعة هي منشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية الموحدة ملائمة لتحديد ما إذا كان التجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد عملية تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة ٣)

ب٥ يعرف هذا المعيار تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على واحد أو أكثر من الأعمال. وقد تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها بطرق متعددة، منها على سبيل المثال:

(أ) عن طريق نقل نقد، أو مُعادلات نقد أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تشكل أعمالاً)؛ أو

(ب) عن طريق تكبد التزامات؛ أو

(ج) عن طريق إصدار حصص حقوق ملكية؛ أو

(د) عن طريق تقديم أكثر من نوع واحد من العوض؛ أو

(هـ) دون نقل عوض، بما في ذلك بموجب العقد فقط (انظر الفقرة ٤٣).

ب٦ يمكن هيكلة تجميع الأعمال بطرق متنوعة لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها، من بينها على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أن يصبح واحد أو أكثر من الأعمال منشأة تابعة لمنشأة مستحوذة، أو أن يُدمج صافي أصول واحد أو أكثر من الأعمال بشكل نظامي في المنشأة المستحوذة؛ أو

(ب) أن تنقل إحدى المنشآت المتجمعة صافي أصولها، أو أن ينقل ملاكها حصص حقوق ملكيتهم، إلى منشأة متجمِّعة أخرى أو إلى ملاكها؛ أو

(ج) أن تنقل جميع المنشآت المتجمِّعة صافي أصولها، أو ينقل ملاك تلك المنشآت حصص ملكياتهم، إلى منشأة مكوَّنة حديثاً (يُشار إليها أحياناً بلفظ معاملة دمج أو تجميع لأكثر من منشأتين)؛ أو

(د) أن تكتسب مجموعة من الملاك السابقين لإحدى المنشآت المتجمِّعة السيطرة على المنشأة المضمومة.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة ٣)

ب٧ تتكون الأعمال من مدخلات وآليات تُطبَّق على تلك المدخلات التي تكون لها القدرة على المساهمة في إنتاج مخرجات. وتُعرَّف العناصر الثلاثة للأعمال كما يلي (انظر الفقرات ب٨-ب١٢د للاطلاع على إرشادات بشأن عناصر الأعمال):

(أ) **المُدخل:** أي مورد اقتصادي ينتج مخرجات، أو له القدرة على المساهمة في إنتاج مخرجات عندما تُطبق عليه واحدة أو أكثر من الآليات. ومن أمثلته الأصول غير المتداولة (بما في ذلك الأصول غير الملموسة أو الحقوق لاستخدام أصول غير متداولة)، والملكية الفكرية، والقدرة على الحصول على حق استخدام المواد الخام أو الحقوق الضرورية والموظفين.

(ب) **الآلية:** أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة، عندما تُطبق على مدخل أو مدخلات، تُنتِج مخرجات أو يكون لها القدرة على المساهمة في إنتاج مخرجات. ومن أمثلتها آليات الإدارة الاستراتيجية والآليات التشغيلية وآليات إدارة المورد. وتكون هذه الآليات عادةً موثقة، ولكن القدرات الفكرية للقوة العاملة المنظمة التي لديها المهارات والخبرات الضرورية، والتي تتبع القواعد والمواثيق، يمكن أن توفر الآليات الضرورية القابلة للتطبيق على المدخلات لتنتج مخرجات. (لا تُعد نُظُم المحاسبة والفوترة وجدول الرواتب والنظم الإدارية الأخرى من الآليات التي تُستخدم لإنتاج المخرجات عادةً).

(ج) **المُخرج:** نتيجة المدخلات والآليات المُطبقة على تلك المدخلات التي توفر سلعاً أو خدمات للعملاء، أو تولد دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أو الفائدة) أو تولد دخلاً آخر من الأنشطة المعتادة.

الاختبار الاختياري لتحديد تركيز القيمة العادلة

ب٧أ تنص الفقرة ب٧ب على إجراء اختبار اختياري (اختبار التركيز) للسماح بإجراء تقييم مُبَسط لما إذا كانت مجموعة من الأنشطة والأصول المقتناة لا تُعد أعمالاً. ويجوز للمنشأة أن تختار تطبيق الاختبار أو عدم تطبيقه. ويجوز للمنشأة أن تجري مثل هذا الاختيار بشكل منفصل لكل معاملة أو كل حدث آخر. ويؤدي اختبار التركيز إلى النتائج الآتية:

(أ) في حالة استيفاء شروط اختبار التركيز، فإن مجموعة الأنشطة والأصول يتم تحديد أنها لا تُعد أعمالاً ولا يلزم عندئذٍ إجراء أي تقييم آخر.

(ب) في حالة عدم استيفاء شروط اختبار التركيز، أو إذا اختارت المنشأة عدم تطبيق الاختبار، فيجب على المنشأة عندئذ تنفيذ التقييم الموضح في الفقرات ب٨-ب١٢د.

ب٧ب يتم استيفاء شروط اختبار التركيز إذا كانت تقريباً كل القيمة العادلة لإجمالي الأصول المقتناة تتركز في أصل واحد قابل للتحديد أو مجموعة من الأصول المتشابهة القابلة للتحديد. وفيما يتعلق باختبار التركيز:

(أ) يجب أن يُستبعد من إجمالي الأصول المقتناة النقد ومعادلات النقد، وأصول الضريبة المؤجلة، والشهرة الناتجة من تأثيرات التزامات الضريبة المؤجلة.

(ب) يجب أن تشمل القيمة العادلة لإجمالي الأصول المقتناة أي عوض تم نقله (زائد القيمة العادلة لأية حصة غير مسيطرة والقيمة العادلة لأية حصة تمت حيازتها في السابق) يزيد على القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المقتناة. ويمكن عادةً تحديد القيمة العادلة لإجمالي الأصول المقتناة بأنها مجموع إضافة القيمة العادلة للعوض المنقول (زائد القيمة العادلة لأية حصة غير مسيطرة والقيمة العادلة لأية حصة تمت حيازتها في السابق) إلى القيمة العادلة للالتزامات المتحملة (بخلاف التزامات الضريبة المؤجلة)، ثم استثناء البنود المحددة في الفقرة الفرعية (أ). لكن إذا كانت القيمة العادلة لإجمالي الأصول المقتناة أكبر من ذلك الإجمالي، فقد يلزم في بعض الأحيان إجراء عملية حسابية أكثر دقة.

(ج) يجب أن يشمل لفظ الأصل الواحد القابل للتحديد أي أصل أو مجموعة أصول من شأنها أن يتم إثباتها وقياسها كأصل واحد قابل للتحديد في عملية تجميع الأعمال.

(د) إذا كان هناك أصل ملموس مرتبط بأصل ملموس آخر ولا يمكن فصله مادياً واستخدامه بشكل منفصل عنه (أو عن أصل محل أحد عقود الإيجار؛ حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار")، دون تكبد تكلفة كبيرة، أو انخفاض كبير في منفعة أي من الأصلين أو قيمته العادلة (على سبيل المثال، الأرض والمباني)، فيجب اعتبار هذين الأصلين أصلاً واحداً قابلاً للتحديد.

(هـ) عند تقييم ما إذا كانت الأصول متشابهة، يجب على المنشأة أن تراعي طبيعة كل أصل قابل للتحديد والمخاطر المرتبطة بإدارة وإنتاج المخرجات الناتجة من الأصول (بعبارة أخرى، خصائص المخاطر).

(و) لا يجوز اعتبار ما يلي أصولاً متشابهة:

(١) الأصل الملموس والأصل غير الملموس؛

(٢) الأصول الملموسة الواقعة في فئات مختلفة (على سبيل المثال، المخزون ومعدات التصنيع والسيارات) ما لم يتم اعتبارها أصلاً واحداً قابلاً للتحديد وفقاً للضابط المحدد في الفقرة الفرعية (د)؛

(٣) الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد الواقعة في فئات مختلفة (على سبيل المثال، أسماء العلامات التجارية والتراخيص والأصول غير الملموسة التي قيد التطوير)؛

(٤) الأصل المالي والأصل غير المالي؛

(٥) الأصول المالية الواقعة في فئات مختلفة (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة التحصيل والاستثمارات في أدوات حقوق الملكية)؛

(٦) الأصول القابلة للتحديد الواقعة ضمن نفس الفئة لكنها مختلفة بشكل كبير في خصائص المخاطر.

ب٧ج لا تعدل المتطلبات الواردة في الفقرة ب٧ب الإرشادات المتعلقة بالأصول المتشابهة والواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"؛ كما لا تعدل معنى مصطلح "الفئة" في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

عناصر الأعمال

ب٨ رغم أن الأعمال غالباً ما تكون لها مخرجات، إلا أنه لا يلزم أن تكون هناك مخرجات للمنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول حتى تستحق الوصف بأنها أعمال. ولكي يمكن ممارسة وإدارة المنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول للغرض المحدد في تعريف الأعمال، فإنها تتطلب عنصرين أساسيين – المدخلات والآليات المُطبقة على تلك المدخلات. ولا يلزم أن تشمل الأعمال جميع المدخلات أو الآليات التي استخدمها البائع في تشغيل تلك الأعمال. ولكن حتى تُعتبر المنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول أعمالاً، فإنها يجب أن تشتمل كحد أدنى على مُدخل وآلية جوهرية يسهمان معاً بشكل كبير في القدرة على إنتاج المخرجات. وتحدد الفقرات ب١٢-ب١٢د كيفية تقييم ما إذا كانت الآلية جوهرية.

ب٨أ إذا كانت هناك مخرجات لمنظومة مقتناة من الأنشطة والأصول، فإن استمرار الإيرادات لا يشير في حد ذاته إلى أنه قد تم اقتناء كل من مُدخل وآلية جوهرية.

ب٩ تتنوع طبيعة عناصر الأعمال بحسب الصناعة وبحسب هيكل عمليات (أنشطة) المنشأة، بما في ذلك مرحلة تطور المنشأة. ويكون لدى الأعمال الراسخة غالباً أنواع عديدة من المدخلات والآليات والمخرجات المختلفة، في حين تمتلك الأعمال الجديدة غالباً القليل من المدخلات والآليات وأحياناً مخرجاً (منتجاً) واحداً. وتتحمل أيضاً جميع الأعمال تقريباً التزامات، ولكن لا يلزم أن تكون هناك التزامات على الأعمال. وعلاوة على ذلك، يمكن أن تكون هناك التزامات على منظومة مقتناة من الأنشطة والأصول، لا تُعد عملاً من بين الأعمال.

ب١٠ [حذفت]

ب١١ يجب أن يستند تحديد ما إذا كانت منظومة معينة من الأنشطة والأصول تُعد أعمالاً إلى ما إذا كانت تلك المنظومة المتكاملة يمكن ممارستها وإدارتها على أنها أعمال من قبل المشارك في السوق. ولذلك، فعند تقويم ما إذا كانت منظومة معينة تُعد أعمالاً، لا يهم ما إذا كان البائع قد شغل المنظومة على أنها أعمال أو ما إذا كانت المنشأة المستحوذة تنوي أن تشغلها على أنها أعمال.

تقييم ما إذا كانت الآلية المقتناة تُعد جوهرية

ب١٢ توضح الفقرات ب١٢أ-ب١٢د كيفية تقييم ما إذا كانت الآلية المقتناة تُعد جوهرية إذا لم تكن هناك مخرجات لمنظومة الأنشطة والأصول المقتناة (الفقرة ب١٢ب) وإذا كانت للمنظومة مخرجات (الفقرة ب١٢ج).

ب١٢أ من أمثلة منظومة الأنشطة والأصول المقتناة التي لا توجد لها مخرجات في تاريخ الاستحواذ المنشأة التي لا تزال في مرحلة مبكرة ولم تبدأ بعد في توليد الإيرادات. وعلاوة على ذلك، فإذا كانت منظومة الأنشطة والأصول المقتناة تولد إيرادات في تاريخ الاستحواذ، فعندئذ يُعتبر أن لهذه المنظومة مخرجات في ذلك التاريخ، حتى وإن لم تقم بعد ذلك بتوليد الإيرادات من العملاء الخارجيين، على سبيل المثال لأن المنشأة المستحوذة ستجعلها منظومة متكاملة.

ب١٢ب إذا لم تكن هناك مخرجات لمنظومة الأنشطة والأصول في تاريخ الاستحواذ، فإن الآلية (أو مجموعة الآليات) المقتناة يجب اعتبارها جوهرية فقط في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت لها أهمية بالغة في القدرة على تطوير أو تحويل مُدخل مقتنى أو مُدخلات مقتناة إلى مخرجات؛

(ب) إذا كانت المدخلات المقتناة تشمل كلاً من القوة العاملة المنظمة التي تتمتع بالمهارات أو المعرفة أو الخبرات اللازمة لتنفيذ تلك الآلية (أو المجموعة من الآليات) والمدخلات الأخرى التي يمكن للقوة العاملة تطويرها أو تحويلها إلى مخرجات. وقد تشمل تلك المدخلات الأخرى ما يلي:

(١) الملكية الفكرية التي يمكن استخدامها لتطوير سلعة أو خدمة؛ أو

(٢) الموارد الاقتصادية الأخرى التي يمكن تطويرها لإنتاج المخرجات؛ أو

(٣) الحقوق في الحصول على المواد أو الحقوق الضرورية التي تتيح إنتاج المخرجات في المستقبل

ومن بين أمثلة المدخلات المذكورة في الفقرات الفرعية (ب)(١)-(٣) التقنية ومشاريع البحث والتطوير الجارية والعقارات والحصص في المواد المعدنية.

ب١٢ج في حال وجود مخرجات لمنظومة من الأنشطة والأصول في تاريخ الاستحواذ، فإن الآلية (أو مجموعة الآليات) المقتناة يجب أن تعتبر جوهرية إذا تحقق فيها ما يلي عند تطبيقها على المُدخل او المُدخلات المقتناة:

(أ) إذا كانت بالغة الأهمية للقدرة على الاستمرار في إنتاج المخرجات وكانت المدخلات المقتناة تشتمل على قوة عاملة منظمة تتمتع بالمهارات أو المعرفة أو الخبرات اللازمة لتنفيذ تلك الآلية (المجموعة من الآليات)؛ أو

(ب) إذا كانت تسهم بشكل كبير في القدرة على الاستمرار في إنتاج المخرجات وكانت:

(١) تُعتبر فريدة من نوعها أو نادرة؛ أو

(٢) لا يمكن استبدالها بدون تحمل تكلفة كبيرة أو جهد أو تأخير كبيرين في القدرة على الاستمرار في إنتاج المخرجات.

ب١٢د يدعم النقاش الإضافي التالي كلاً من الفقرتين ب١٢ب وب١٢ج:

(أ) يُعد العقد المقتنى مُدخلاً وليس آلية جوهرية. ومع ذلك، فإن العقد المقتنى، على سبيل المثال، عقد لتعهيد إدارة الممتلكات لأطراف خارجية أو تعهيد إدارة الأصول لأطراف خارجية، يمكن أن يتيح الوصول إلى قوة عاملة منظمة. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت القوة العاملة المنظمة التي تم الوصول إليها من خلال مثل هذا العقد تنفذ آلية جوهرية تسيطر عليها المنشأة، وبالتالي تكون قد استحوذت عليها. ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها عند إجراء ذلك التقييم مدة العقد وشروط تجديده.

(ب) قد يشير وجود صعوبات في استبدال قوة عاملة منظمة تم اقتناؤها إلى أن هذه القوة العاملة تنفذ آلية بالغة الأهمية للقدرة على إنتاج المخرجات.

(ج) لا تُعد الآلية (أو مجموعة الآليات) بالغة الأهمية، على سبيل المثال، إذا كانت تؤدي دوراً مساعداً أو ثانوياً في سياق جميع الآليات المطلوبة لإنتاج المخرجات.

تحديد المنشأة المستحوذة (تطبيق الفقرتين ٦ و٧)

ب١٣ يجب أن تُستخدم الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" لتحديد المنشأة المستحوذة –المنشأة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. وإذا حدث تجميع أعمال ولكن تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ لا يبين بشكل واضح المنشأة المستحوذة من بين المنشآت المتجمعة، فيجب عندئذ أن تؤخذ في الحسبان العوامل الواردة في الفقرات ب١٤– ب١٨ عند إجراء ذلك التحديد.

ب١٤ في عملية تجميع الأعمال التي تُنفَّذ بشكل رئيسي عن طريق نقل نقد أو أصول أخرى أو تحمُل التزامات، تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة التي تنقل النقد أو الأصول الأخرى أو تتحمل الالتزامات.

ب١٥ في عملية تجميع الأعمال التي تُنفَّذ بشكل رئيسي عن طريق مُبادلة حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة التي تصدر حصص حقوق ملكيتها. ومع ذلك، ففي بعض عمليات تجميع الأعمال التي تُسمى عادةً "الاستحواذات العكسية"، تكون المنشأة المصدرة هي الأعمال المستحوذ عليها. وتوفر الفقرات ب١٩–ب٢٧ إرشادات بشأن المحاسبة عن الاستحواذات العكسية. ويجب أن تؤخذ في الحسبان أيضاً الحقائق والظروف الأخرى ذات الصلة عند تحديد المنشأة المستحوذة في عملية تجميع الأعمال التي تُنفَّذ عن طريق مُبادلة حصص حقوق الملكية، بما في ذلك:

(أ) *حقوق التصويت النسبية في المنشأة المضمومة بعد عملية تجميع الأعمال* – تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة المتجمِّعة التي يحتفظ أو يستلم ملاكها كمجموعة النصيب الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المضمومة. وعند تحديد مجموعة الملاك الذين يحتفظون أو يستلمون النصيب الأكبر من حقوق التصويت، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان وجود أي ترتيبات تصويت وخيارات غير عادية أو خاصة أو أذونات أو أوراق مالية قابلة للتحويل.

(ب) *وجود حصة أقلية كبيرة لها حق التصويت في المنشأة المضمومة عندما لا يكون لدى مالك آخر أو مجموعة منظمة من الملاك حصة كبيرة لها حق التصويت* – تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة المتجمِّعة التي يحتفظ مالكها الوحيد أو المجموعة المنظمة من ملاكها بأكبر حصة أقلية لها حق التصويت في المنشأة المضمومة.

(ج) *تكوين كيان حاكم للمنشأة المضمومة* – تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة المتجمِّعة التي لدى ملاكها القدرة على اختيار أو تعيين أو عزل غالبية أعضاء الكيان الحاكم للمنشأة المضمومة.

(د) *تكوين إدارة عليا للمنشأة المضمومة* – تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة المتجمِّعة التي تهيمن إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المضمومة.

(هـ) *شروط مُبادلة حصص حقوق الملكية* – تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة المتجمِّعة التي تدفع علاوة زيادة على القيمة العادلة قبل التجميع لحصص حقوق الملكية للمنشأة أو المنشآت المتجمعة الأخرى.

ب١٦ تكون المنشأة المستحوذة عادةً هي المنشأة المتجمِّعة التي يكون حجمها النسبي (مقيساً، على سبيل المثال، بالأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر بشكل جوهري منه للمنشأة أو المنشآت المتجمعة الأخرى.

ب١٧ في عملية تجميع الأعمال التي تنطوي على أكثر من منشأتين، يجب أن يتضمن تحديد المنشأة المستحوذة أخذ جملة أمور في الحسبان، من بينها تحديد المنشأة المتجمعة التي بادرت بالتجميع، بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت المتجمعة.

ب١٨ ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي يتم تكوينها لإنفاذ تجميع الأعمال هي المنشأة المستحوذة. فإذا تم تكوين منشأة جديدة لإصدار حصص حقوق ملكية لإنفاذ تجميع الأعمال، يجب عندئذ تحديد واحدة من المنشآت المتجمعة التي كانت قائمة قبل عملية تجميع الأعمال على أنها المنشأة المستحوذة عن طريق تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب١٣– ب١٧. وفي المقابل، يمكن أن تكون المنشأة الجديدة التي تنقل نقداً أو أصولاً أخرى أو تتحمل التزامات على أنها عوض هي المنشأة المستحوذة.

الاستحواذات العكسية

ب١٩ يحدث الاستحواذ العكسي عندما تُحَدَّد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المستحوذة نظامياً) على أنها الأعمال المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية على أساس الإرشادات الواردة في الفقرات ب١٣– ب١٨. ويجب أن تكون المنشأة التي تم اقتناء حصص حقوق ملكيتها (الأعمال المستحوذ عليها نظامياً) هي المنشأة المستحوذة للأغراض المحاسبية لكي تُعد المعاملة استحواذاً عكسياً. فعلى سبيل المثال، تحدث الاستحواذات العكسية أحياناً عندما تريد منشأة تعمل بشكل خاص أن تصبح منشأة عامة ولكنها لا تريد أن تسجل أسهم حقوق ملكيتها. ولتحقيق ذلك، سوف ترتب المنشأة الخاصة لتقوم منشأة عامة باقتناء حصص حقوق ملكيتها في مقابل حصص حقوق الملكية في المنشأة العامة. وفي هذا المثال، تُعد المنشأة العامة هي **المنشأة المستحوذة نظامياً** نظراً لأنها أصدرت حصص حقوق ملكيتها، وتُعد المنشأة الخاصة هي **الأعمال المستحوذ عليها نظامياً** نظراً لأنه تم اقتناء حصص حقوق ملكيتها. ومع ذلك، ينتج عن تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب١٣– ب١٨ تحديد:

(أ) المنشأة العامة على أنها **الأعمال المستحوذ عليها** للأغراض المحاسبية (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)؛

(ب) المنشأة الخاصة على أنها **المنشأة المستحوذة** للأغراض المحاسبية (المنشأة المستحوذة محاسبياً).

ويجب أن تستوفي الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً تعريف الأعمال لتتم المحاسبة عن المعاملة على أنها استحواذ عكسي، وتنطبق جميع مبادئ الإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار، بما في ذلك متطلب إثبات الشهرة.

قياس العوض المنقول

ب٢٠ في الاستحواذ العكسي، لا تصدر المنشأة المستحوذة محاسبياً عادةً أي عوض مقابل الأعمال المستحوذ عليها. وبدلاً من ذلك، تصدر الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً عادةً حصص حقوق ملكيتها لملاك المنشأة المستحوذة محاسبياً. ووفقاً لذلك، فإن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المنقول من المنشأة المستحوذة محاسبياً مقابل حصتها في الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً تستند إلى عدد حصص حقوق الملكية التي كان سيجب أن تصدرها المنشأة التابعة نظامياً لتعطي ملاك المنشأة الأم نظامياً نسبة حصة حقوق الملكية نفسها في المنشأة المضمومة التي تنتج عن الاستحواذ العكسي. ويمكن أن تُستخدم القيمة العادلة لعدد حصص حقوق الملكية المحسوبة بتلك الطريقة على أنها القيمة العادلة للعوض المنقول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة

ب٢١ تصدر القوائم المالية الموحدة المُعدَّة بعد الاستحواذ العكسي تحت اسم المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، ولكن تُوصف في الإيضاحات بأنها استمرار للقوائم المالية للمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً)، مع تعديل واحد، وهو أن يُعدَّل رأس المال النظامي للمنشأة المستحوذة محاسبياً بأثر رجعي لإظهار أثر رأس المال النظامي للأعمال المستحوذ عليها محاسبياً. وذلك التعديل مطلوب لإظهار أثر رأسمال المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). وتُعدَّل أيضاً المعلومات المقارنة المعروضة في تلك القوائم المالية الموحدة بأثر رجعي لإظهار أثر رأس المال النظامي للمنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً).

ب٢٢ نظراً لأن القوائم المالية الموحدة تمثل استمرارية للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة التابعة نظامياً باستثناء هيكل رأسمالها، فإن القوائم المالية الموحدة تعكس:

(أ) أصول والتزامات المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) المُثبتة والمقيسة بمبالغها الدفترية قبل التجميع.

(ب) أصول والتزامات المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) المُثبتة والمقيسة وفقاً لهذا المعيار.

(ج) أرصدة الأرباح المبقاة وحقوق الملكية الأخرى للمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) **قبل** تجميع الأعمال.

(د) المبلغ المُثبت على أنه حصص حقوق ملكية مُصدرة في القوائم المالية الموحدة مُحدداً بإضافة حصة حقوق الملكية المُصدرة الخاصة بالمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) الموجودة قبل تجميع الأعمال مباشرةً إلى القيمة العادلة للمنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). ومع ذلك، يعكس هيكل الملكية (أي عدد حصص حقوق الملكية المُصدرة ونوعها) هيكل حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك ما أصدرته المنشأة الأم نظامياً من

حصص حقوق ملكية لإنفاذ التجميع. ووفقاً لذلك، يُعدل هيكل حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) باستخدام نسبة المُبادلة المُحددة في اتفاقية الاستحواذ ليعكس عدد أسهم المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) المصدرة ضمن الاستحواذ العكسي.

(هـ) النصيب التناسبي للحصة غير المسيطرة من المبالغ الدفترية قبل التجميع للأرباح المبقاة وحصص حقوق الملكية الأخرى في المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) على النحو الموضح في الفقرتين ب٢٣ وب٢٤.

الحصة غير المسيطرة

ب٢٣ في الاستحواذ العكسي، قد لا يبادل بعض ملاك الأعمال المستحوذ عليها نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) حصص حقوق ملكيتهم مقابل حصص حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). ويُعامل هؤلاء الملاك على أنهم حصة غير مسيطرة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي. وذلك لأن ملاك الأعمال المستحوذ عليها نظامياً، الذين لا يبادلون حصص حقوق ملكيتهم مقابل حصص حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً، يهتمون فقط بنتائج وصافي أصول الأعمال المستحوذ عليها نظامياً – وليس بنتائج وصافي أصول المنشأة المضمومة. وعلى العكس من ذلك، وحتى لو كانت المنشأة المستحوذة نظامياً هي الأعمال المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية، فإن ملاك المنشأة المستحوذة نظامياً يهتمون بنتائج وصافي أصول المنشأة المضمومة.

ب٢٤ تُقاس وتُثبت أصول والتزامات الأعمال المستحوذ عليها نظامياً في القوائم المالية الموحدة بمبالغها الدفترية قبل التجميع (انظر الفقرة ب٢٢(أ)). وبناءً عليه، ففي الاستحواذ العكسي تعكس الحصة غير المسيطرة الحصة التناسبية للمساهمين غير المسيطرين في المبالغ الدفترية قبل التجميع لصافي أصول الأعمال المستحوذ عليها نظامياً حتى ولو كانت الحصص غير المسيطرة في الاستحواذات الأخرى تُقاس بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

ربحية السهم

ب٢٥ كما هو موضح في الفقرة ب٢٢(د)، يعكس هيكل حقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي هيكل حقوق ملكية المنشأة المستحوذة نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك حصص حقوق الملكية المُصدرة من قبل المنشأة المستحوذة نظامياً لإنفاذ تجميع الأعمال.

ب٢٦ عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة (المقام في عملية احتساب ربحية السهم) خلال الفترة التي يحدث فيها الاستحواذ العكسي:

(أ) يجب أن يُحسب عدد الأسهم العادية القائمة من بداية تلك الفترة وحتى تاريخ الاستحواذ على أساس المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة للأعمال المستحوذ عليها نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) خلال الفترة مضروباً في معدل المُبادلة المُحدد في اتفاقية الاندماج؛

(ب) يجب أن يكون عدد الأسهم العادية القائمة من تاريخ الاستحواذ وحتى نهاية تلك الفترة هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة المستحوذة نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) القائمة خلال تلك الفترة.

ب٢٧ يجب احتساب الربحية الأساسية للسهم لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الاستحواذ معروضة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي، بقسمة:

(أ) ربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها نظامياً الذين يمكن عزوه إلى حملة الأسهم العادية في كل من تلك الفترات، على

(ب) المتوسط المرجح التاريخي لعدد الأسهم العادية القائمة للأعمال المستحوذ عليها نظامياً مضروباً في معدل المُبادلة المُحدد في اتفاقية الاستحواذ.

إثبات أصول مقتناة والتزامات تم تحملها معينة (تطبيق الفقرات ١٠–١٣)

ب٢٨-ب٣٠ [حذفت]

الأصول غير الملموسة

ب٣١ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت الأصول غير الملموسة المُقتناة القابلة للتحديد ضمن عملية تجميع أعمال، بشكل منفصل عن الشهرة. ويُعد الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد عندما يستوفي إما ضابط القابلية للانفصال أو الضابط التعاقدي – النظامي.

ب٣٢ يكون الأصل غير الملموس الذي يستوفي الضابط التعاقدي – النظامي قابلاً للتحديد حتى ولو لم يكن الأصل قابلاً للنقل أو قابلاً للانفصال عن الأعمال المستحوذ عليها أو عن الحقوق والواجبات الأخرى. على سبيل المثال:

(أ) [حذفت]

(ب) تمتلك وتشغل أعمال مستحوذ عليها محطة طاقة نووية. يُعد الترخيص بتشغيل محطة الطاقة تلك أصلاً غير ملموس يستوفي الضابط التعاقدي – النظامي للإثبات بشكل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم تكن المنشأة المستحوذة تستطيع بيعه أو نقله بشكل منفصل عن محطة الطاقة المُقتناة. ويمكن للمنشأة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة على أنهما أصل واحد لأغراض التقرير المالي إذا كانت الأعمار الإنتاجية لهذين الأصلين متشابهة.

(ج) تمتلك أعمال مستحوذ عليها براءة اختراع تقنية. وقد رخصت براءة الاختراع تلك لآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلية، وتستلم في المقابل نسبة مئوية محددة من الإيراد الأجنبي المستقبلي. يستوفي كل من براءة الاختراع التقنية واتفاقية الترخيص ذات العلاقة الضابط التعاقدي – النظامي للإثبات بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو لم يمكن عملياً بيع أو مُبادلة براءة الاختراع واتفاقية الترخيص ذات العلاقة بشكل منفصل عن بعضهما.

ب٣٣ يعني ضابط القابلية للانفصال أن يكون الأصل غير الملموس المُقتنى قابلاً لأن يُفصل عن الأعمال المستحوذ عليها أو يُجتزأ منها وأن يُباع أو يُنقل أو يُرخص أو يُؤجر أو تتم مُبادلته إمّا بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة أو أصل قابل للتحديد أو التزام. ويستوفي الأصل غير الملموس الذي ستكون المنشأة المستحوذة قادرة على أن تبيعه أو ترخصه أو تبادله بأية صورة أخرى بشيء آخر ذي قيمة، ضابط القابلية للانفصال، حتى ولو لم تكن المنشأة المستحوذة تنوي بيعه أو ترخيصه أو مُبادلته بأية صورة أخرى. ويستوفي الأصل غير الملموس المُقتنى ضابط القابلية للانفصال عندما يكون هناك دليل على معاملات مُبادلة لذلك النوع من الأصول أو لأصل من نوع مشابه، حتى لو كانت تلك المعاملات غير متكررة وبغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة المستحوذة مشاركة فيها. فعلى سبيل المثال، تُرخَّص قوائم العملاء والمشتركين بشكل متكرر وبالتالي تستوفي ضابط القابلية للانفصال. وحتى إذا اعتقدت الأعمال المستحوذ عليها أن قوائم عملائها لها خصائص مختلفة عن قوائم العملاء الأخرى، فإن حقيقة أن قوائم العملاء تُرخَّص بشكل متكرر تعنى بشكل عام أن قوائم العملاء المُقتناة تستوفى ضابط القابلية للانفصال. ومع ذلك، لن تستوفي قائمة العملاء المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال ضابط القابلية للانفصال إذا كانت شروط الخصوصية أو الاتفاقيات الأخرى تمنع المنشأة من بيع أو تأجير معلومات عملائها أو مُبادلتها بأية صورة أخرى.

ب٣٤ يستوفي الأصل غير الملموس الذي لا يكون قابلاً للانفصال بمفرده عن الأعمال المستحوذ عليها أو المنشأة المضمومة ضابط القابلية للانفصال إذا كان قابلاً للانفصال مع عقد متعلق به أو أصل قابل للتحديد أو التزام. فعلى سبيل المثال:

(أ) يتبادل المشاركون في السوق التزامات الودائع وما يتعلق بها من أصول غير ملموسة تتمثل في العلاقة مع المودعين في معاملات تبادلية قابلة للرصد. وبناءً عليه، ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصلاً غير ملموس للعلاقة مع المودعين بشكل منفصل عن الشهرة.

(ب) تمتلك الأعمال المستحوذ عليها علامة تجارية مُسجلة وخبرة فنية موثّقة لكنها غير مسجلة على أنها براءة اختراع تُستخدم لتصنيع منتج العلامة التجارية. ولنقل ملكية العلامة التجارية، يكون المالك مُطالباً أيضاً بنقل كل ما هو ضروري ليقوم المالك الجديد بإنتاج منتج أو خدمة لا يمكن تمييزها عن تلك التي كان ينتجها المالك السابق. ونظراً لأن الخبرة الفنية غير المُسجلة على أنها براءة اختراع يجب فصلها عن الأعمال المستحوذ عليها أو المنشأة المضمومة وبيعها في حالة بيع العلامة التجارية، فإن تلك الخبرة الفنية تستوفي ضابط القابلية للانفصال.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

ب٣٥ كجزء من عملية تجميع الأعمال، قد تعيد المنشأة المستحوذة اقتناء الحق الذي كانت قد منحته سابقاً للأعمال المستحوذ عليها لاستخدام واحد أو أكثر من أصول المنشأة المستحوذة المُثبتة أو غير المُثبتة. ومن أمثلة هذه الحقوق الحق في استخدام الاسم التجاري للمنشأة

المستحوذة بموجب اتفاقية امتياز أو حق لاستخدام تقنية خاصة بالمنشأة المستحوذة بموجب اتفاقية لترخيص التقنية. والحق المعاد اقتناؤه هو أصل غير ملموس قابل للتحديد تثبته المنشأة المستحوذة بشكل منفصل عن الشهرة. وتوفر الفقرة ٢٩ إرشادات بشأن قياس الحق المعاد اقتناؤه وتوفر الفقرة ٥٥ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الحق المعاد اقتناؤه.

ب٣٦ إذا كانت شروط العقد الناشئ عنه الحق المعاد اقتناؤه مواتية أو غير مواتية بالنسبة لشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها إثبات مكسب أو خسارة تسوية. وتوفر الفقرة ب٥٢ إرشادات بشأن قياس مكسب أو خسارة التسوية تلك.

القوة العاملة المُجمَّعة والبنود الأخرى غير القابلة للتحديد

ب٣٧ تصنف المنشأة المستحوذة ضمن الشهرة قيمة الأصل غير الملموس المُقتنى غير القابل للتحديد اعتباراً من تاريخ الاستحواذ. فعلى سبيل المثال، قد تعزو المنشأة المستحوذة قيمة لوجود قوة عاملة مُجمَّعة، أي مجموعة موجودة من الموظفين تتيح للمنشأة المستحوذة أن تستمر في تشغيل الأعمال المستحوذ عليها من تاريخ الاستحواذ. ولا تمثل القوة العاملة المُجمَّعة رأس المال الفكري للقوة العاملة الماهرة – المعرفة والخبرة (المتخصصة عادةً) التي يضيفها موظفو الأعمال المستحوذ عليها لوظائفهم. ونظراً لأن القوة العاملة لا تُعد أصلاً قابلاً للتحديد لتُثبت بشكل منفصل عن الشهرة، فإن أية قيمة تُعزى لها تُصنَّف ضمن الشهرة.

ب٣٨ تصنف المنشأة المستحوذة أيضاً ضمن الشهرة أية قيمة يمكن عزوها للبنود التي لا يمكن وصفها بأنها أصول في تاريخ الاستحواذ. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة المستحوذة أن تعزو قيمة للعقود المحتملة التي تتفاوض عليها الأعمال المستحوذ عليها مع العملاء الجدد المرتقبين في تاريخ الاستحواذ. ونظراً لأن هذه العقود المحتملة ليست في حد ذاتها أصولا في تاريخ الاستحواذ، فإن المنشأة المستحوذة لا تثبتها بشكل منفصل عن الشهرة. ولا ينبغي للمنشأة المستحوذة لاحقاً أن تعيد تصنيف قيمة تلك العقود خارج الشهرة تبعاً للأحداث التي تقع بعد تاريخ الاستحواذ. ومع ذلك، ينبغي على المنشأة المستحوذة تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ لتحدد ما إذا كان ثمة أصل غير ملموس قابل للإثبات بشكل منفصل كان موجوداً في تاريخ الاستحواذ.

ب٣٩ بعد الإثبات الأولي، تحاسب المنشأة المستحوذة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً لنصوص المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة". ومع ذلك، وكما هو موضح في الفقرة ٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، فإن بعض الأصول غير الملموسة المُقتناة تُحدد المحاسبة عنها بعد الإثبات الأولي بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

ب٤٠ يحدد ضابط القابلية للتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس يُثبت بشكل منفصل عن الشهرة أم لا. ومع ذلك، لا يقدم الضابط إرشادات بشأن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا يقيد الافتراضات المُستخدمة في قياس تلك القيمة. فعلى سبيل المثال، ستأخذ المنشأة المستحوذة في الحسبان الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل غير الملموس، مثل توقعات التجديدات المستقبلية للعقد، عند قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات أن تستوفي – في حد ذاتها – ضابط القابلية للتحديد. (ومع ذلك، انظر الفقرة ٢٩، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المُعاد اقتناؤها المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال). وتوفر الفقرتان ٣٦ و٣٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان ينبغي جمع الأصول غير الملموسة مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة في وحدة حساب واحدة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحصة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها (تطبيق الفقرتين ١٨ و١٩)

أصول ذات تدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصص التقويم)

ب٤١ لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تثبت مخصص تقويم منفصل في تاريخ الاستحواذ للأصول المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال والتي تُقاس بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ لأن آثار عدم التأكد المحيط بالتدفقات النقدية المستقبلية تُدرج في قياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، نظراً لأن هذا المعيار يتطلب من المنشأة المستحوذة أن تقيس المبالغ مستحقة التحصيل المُقتناة، بما في ذلك القروض، بقيمتها العادلة

في تاريخ الاستحواذ عند المحاسبة عن تجميع الأعمال، فإن المنشأة المستحوذة لا تثبت مخصص تقويم منفصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ أو مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة.

الأصول موضوع عقود الإيجار التشغيلية التي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر

ب٤٢ عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لأصل خاضع لعقد إيجار تشغيلي، مثل مبنى أو براءة اختراع، تكون فيه الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان شروط عقد الإيجار. ولا تثبت المنشأة المستحوذة أصلاً أو التزاماً منفصلاً إذا كانت شروط عقد الإيجار مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها مع شروط السوق.

الأصول التي تنوي المنشأة المستحوذة ألا تستخدمها أو أن تستخدمها بطريقة تختلف عن الطريقة التي سيستخدمها بها المشاركون الآخرون في السوق

ب٤٣ لحماية مركزها التنافسي، أو لأسباب أخرى، قد تنوي المنشأة المستحوذة ألا تستخدم – بشكل نشط – أصلاً غير مالي مُقتنى، أو قد لا تنوي استخدام الأصل وفقاً لأقصى وأفضل استخدام له. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو حال أصل غير ملموس للبحث والتطوير تم اقتناؤه وتخطط المنشأة المستحوذة أن تستخدمه بشكل اِتّقائِيّ عن طريق منع الآخرين من استخدامه. ومع ذلك، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي مفترضة أقصى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق وفقاً لفرضية تقويم مناسبة، عند كل من القياس بشكل أولي وعند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد لأجل اختبار الهبوط لاحقاً.

الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها

ب٤٤ يسمح هذا المعيار للمنشأة المستحوذة أن تقيس الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وستكون المنشأة المستحوذة قادرة أحياناً على قياس القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ على أساس سعر معلن في سوق نشطة لأسهم حقوق الملكية (أي تلك التي لا تحتفظ بها المنشأة المستحوذة). ومع ذلك، ففي حالات أخرى، لن يكون هناك سعر معلن متاح في سوق نشطة لأسهم حقوق الملكية. وفي تلك الحالات، تقيس المنشأة المستحوذة القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستخدام أساليب تقويم أخرى.

ب٤٥ قد تختلف القيم العادلة لحصة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها وللحصة غير المسيطرة على أساس السهم. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيسي هو تضمين علاوة سيطرة في القيمة العادلة التي على أساس السهم لحصة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها، أو على العكس، تضمين خصم لعدم السيطرة (يشار إليه أيضاً على أنه خصم الحصة غير المسيطرة) في القيمة العادلة التي على أساس السهم للحصة غير المسيطرة إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان مثل هذه العلاوة أو الخصم عند تسعير الحصة غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو المكسب من الشراء بسعرٍ مغرٍ

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها باستخدام أساليب التقويم (تطبيق الفقرة ٣٣)

ب٤٦ في تجميع الأعمال المنجز دون نقل عوض، يجب على المنشأة المستحوذة أن تستعيض بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصتها في الأعمال المستحوذ عليها عن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المنقول لتقيس الشهرة أو المكسب من الشراء بسعرٍ مغرٍ (انظر الفقرات ٣٢–٣٤).

اعتبارات خاصة عند تطبيق طريقة الاستحواذ على عمليات تجميع المنشآت المشتركة (تطبيق الفقرة ٣٣)

ب٤٧ عندما تتجمع منشأتان مشتركتان، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو حصص الأعضاء في الأعمال المستحوذ عليها (أو القيمة العادلة للأعمال المستحوذ عليها) قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها أكثر من القيمة العادلة لحصص الأعضاء المنقولة من قبل المنشأة المستحوذة. وفي تلك الحالة، تتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية المنشأة المستحوذة المنقولة على أنها عوض. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة المستحوذة في عملية تجميع المنشآت المشتركة أن تثبت صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها على أنها إضافة مباشرة إلى رأس المال أو حقوق الملكية في قائمة مركزها المالي، وليس على أنها إضافة إلى الأرباح المبقاة، ويتسق هذا مع الكيفية التي تطبق بها أنواع أخرى من المنشآت طريقة الاستحواذ.

ب٤٨ رغم أن المنشآت المشتركة تشبه من نواحٍ كثيرة الأعمال الأخرى، إلا أن لها خصائص متميزة تنشأ بشكل رئيسي عن كون أعضائها عملاءً وملاكاً في نفس الوقت. ويتوقع أعضاء هذه المنشآت المشتركة بشكل عام أن يحصلوا على منافع مقابل عضويتهم، عادةً ما تكون في شكل أتعاب مخفضة مقابل السلع أو الخدمات أو في شكل توزيعات أرباح للرعاية. ويستند غالباً الجزء المُخصص لكل عضو من توزيعات أرباح الرعاية إلى مبلغ الأعمال التي قام بها العضو مع المنشأة المشتركة خلال الفترة.

ب٤٩ يجب أن يتضمن قياس القيمة العادلة للمنشأة المشتركة الافتراضات التي سيضعها المشاركون في السوق بشأن منافع الأعضاء المستقبلية إضافة إلى أي افتراضات أخرى ملائمة سيضعها المشاركون في السوق بشأن المنشأة المشتركة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة للمنشأة المشتركة. وينبغي أن تستند التدفقات النقدية المُستخدمة على أنها مدخلات للنموذج إلى التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة المشتركة، والتي من المرجح أن تعكس تخفيضات بسبب منافع الأعضاء، مثل فرض أتعاب مخفضة مقابل السلع والخدمات.

تحديد ما يعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرتين ٥١ و٥٢)

ب٥٠ ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان العوامل الآتية، التي لا هي متعارضة مع بعضها ولا هي قاطعة بمفردها، عند تحديد ما إذا كانت معاملة ما تُعد جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها أو أن المعاملة تُعد منفصلة عن تجميع الأعمال:

(أ) **أسباب المعاملة** – قد يوفر فهم الأسباب وراء دخول أطراف معاملة التجميع (المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها، وملاكهما وأعضاء مجلس إدارتيهما ومدراؤهما – ووكلاؤهم) في معاملة أو ترتيب معين نظرة فاحصة لما إذا كانت تلك المعاملة أو ذلك الترتيب يُعد جزءاً من العوض المنقول والأصول المُقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها. فعلى سبيل المثال، إذا تم الترتيب لمعاملة بشكل رئيسي لصالح المنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة بدلاً من أن تكون بشكل رئيسي لصالح الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع، فإن ذلك الجزء من سعر المعاملة المدفوع (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) ليس من المرجح أن يكون جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها. ووفقاً لذلك، تحاسب المنشأة المستحوذة عن ذلك الجزء بشكل منفصل عن عملية تجميع الأعمال.

(ب) **المبادِر بالمعاملة** – قد يوفر أيضاً فهم المبادر بإنشاء المعاملة نظرة فاحصة لما إذا كانت المعاملة تُعد جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها. فعلى سبيل المثال، قد يتم الدخول في معاملة أو حدث آخر بادرت به المنشأة المستحوذة لغرض توفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة مع تحقيق منفعة ضئيلة، أو عدم تحقيق أية منفعة على الإطلاق، للأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع. ومن ناحية أخرى، فإن المعاملة أو الترتيب الذي تبادر به الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون ليس من المرجح أن يكون لصالح المنشأة المستحوذة أو المنشأة المُجمَعة، ومن المرجح أن يُعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال.

(ج) **توقيت المعاملة** – قد يوفر توقيت المعاملة أيضاً نظرة فاحصة لما إذا كانت المعاملة تُعد جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها. فعلى سبيل المثال، المعاملة التي تتم بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها خلال المفاوضات حول شروط عملية تجميع الأعمال ربما يكون قد تم إبرامها على أمل أن يوفر تجميع الأعمال منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة. وفي هذه الحالة، من المرجح أن تحصل الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون قبل عملية تجميع

الأعمال على منفعة ضئيلة، أو قد لا يحصلوا على أية منفعة على الإطلاق، من هذه المعاملة باستثناء المنافع التي يحصلون عليها باعتبارهم جزءاً من المنشأة المضمومة.

التسوية الفعلية أثناء عملية تجميع الأعمال لعلاقة قائمة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (تطبيق الفقرة ٥٢(أ))

ب٥١ قد تكون هناك علاقة قائمة بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها قبل التفكير في تجميع الأعمال، ويشار إليها هنا بلفظ "العلاقة القائمة من قبل". وقد تكون العلاقة القائمة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها علاقة تعاقدية (على سبيل المثال، بائع وعميل أو مرخِّص ومرخَّص له) أو غير تعاقدية (على سبيل المثال، مدعٍ ومدعى عليه).

ب٥٢ إذا كانت عملية تجميع الأعمال تسوي في حقيقة الأمر علاقة قائمة من قبل، فإن المنشأة المستحوذة تثبت مكسباً أو خسارة، مقيسة كما يلي:

(أ) فيما يخص العلاقة غير التعاقدية القائمة من قبل (مثل دعوى قضائية): بالقيمة العادلة.

(ب) فيما يخص العلاقة التعاقدية القائمة من قبل: بأحد المبلغين الآتيين، أيهما أقل:

(١) المبلغ الذي يكون به العقد مواتياً أو غير مواتٍ من منظور المنشأة المستحوذة عند مقارنته بشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة. (العقد غير المواتي هو العقد الذي يكون غير مواتٍ بحكم شروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون عقداً غير مجدٍ تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها بموجبه.)

(٢) مبلغ أي أحكام للتسوية منصوص عليها في العقد متاح للطرف المقابل الذي يُعد العقد غير مواتٍ له.

إذا كان (٢) أقل من (١)، يُدرج الفرق على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال.

إن مبلغ المكسب أو الخسارة المُثبت قد يعتمد جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المستحوذة أثبتت سابقاً أصلاً أو التزاماً ذا علاقة، وبالتالي قد يختلف المكسب أو الخسارة التي تم التقرير عنها عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات أعلاه.

ب٥٣ قد تكون العلاقة القائمة من قبل عقداً تثبته المنشأة المستحوذة على أنه حق معاد اقتناؤه. وإذا تضمن العقد شروطاً تُعد مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، فإن المنشأة المستحوذة تثبت، بشكل منفصل عن عملية تجميع الأعمال، مكسباً أو خسارة مقابل التسوية الفعلية للعقد، مقيسة وفقاً للفقرة ب٥٢.

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين البائعين (تطبيق الفقرة ٥٢(ب))

ب٥٤ إن تحديد ما إذا كانت ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين البائعين تُعد عوضاً محتملاً ضمن عملية تجميع الأعمال أو أنها معاملات منفصلة يعتمد على طبيعة الترتيبات. ومما قد يفيد في تقييم طبيعة الترتيب فهم أسباب اشتمال اتفاقية الاستحواذ على نص للمدفوعات المحتملة، ومعرفة المبادر بالترتيب وتوقيت دخول الأطراف فيه.

ب٥٥ إذا لم يكن واضحاً ما إذا كان أحد ترتيبات المدفوعات للموظفين أو المساهمين البائعين يُعد جزءاً من مقابل الأعمال المستحوذ عليها أم أنه معاملة منفصلة عن عملية تجميع الأعمال، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان المؤشرات الآتية:

(أ) *الاستمرار في العمل* – قد تكون شروط الاستمرار في العمل من قبل المساهمين البائعين الذين يصبحون من كبار الموظفين مؤشراً على جوهر ترتيب العوض المحتمل. وقد يتم تضمين الشروط ذات الصلة بالاستمرار في العمل في عقد العمل أو اتفاقية الاستحواذ أو في أية وثيقة أخرى. ويُعد ترتيب العوض المحتمل الذي تسقط فيه المدفوعات تلقائياً في حالة إنهاء العمل مكافأة مقابل الخدمات ما بعد التجميع. وقد تبيّن الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإنهاء العمل أن المدفوعات المحتملة تُعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.

(ب) *مدة الاستمرار في العمل* – إذا تزامنت فترة العمل المطلوبة مع فترة المدفوعات المحتملة أو طالت عنها، فقد تشير تلك الحقيقة إلى أن المدفوعات المحتملة تُعد، في جوهرها، مكافأة.

(ج) *مستوى المكافأة* – قد تبيّن الحالات التي تكون فيها مكافأة الموظف بخلاف المدفوعات المحتملة عند مستوى معقول بالمقارنة مع مكافأة كبار الموظفين الآخرين في المنشأة المضمومة أن المدفوعات المحتملة هي عوض إضافي وليست مكافأة.

(د) *المدفوعات الإضافية للموظفين* – إذا تسلم المساهمون البائعون الذين لم يصبحوا موظفين مدفوعات محتملة على أساس السهم أقل من المساهمين البائعين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المضمومة، فإن تلك الحقيقة قد تبيّن أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين البائعين الذين أصبحوا موظفين يُعد مكافأة.

(هـ) *عدد الأسهم المملوكة* – قد يكون العدد النسبي للأسهم التي يمتلكها المساهمون البائعون الذين لا يزالون من كبار الموظفين مؤشراً على جوهر ترتيب العوض المحتمل. فعلى سبيل المثال، إذا ظل المساهمون البائعون الذين يملكون ما يقارب جميع الأسهم في الأعمال المستحوذ عليها من كبار الموظفين، فقد تبين تلك الحقيقة أن الترتيب هو في جوهره ترتيب للمشاركة في الأرباح المقصود منه تقديم مكافأة مقابل خدمات ما بعد التجميع. ومن جهة أخرى، إذا امتلك المساهمون البائعون الذين يظلون من كبار الموظفين عدداً قليلاً من أسهم الأعمال المستحوذ عليها وحصل جميع المساهمون البائعون على نفس مبلغ العوض المحتمل على أساس السهم، فقد تبين تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً. وينبغي أيضاً أن تؤخذ في الحسبان حصص حقوق الملكية قبل الاستحواذ المُحتفظ بها من قبل أطراف ذات علاقة بالمساهمين البائعين الذين يظلون من كبار الموظفين، مثل أفراد العائلة.

(و) *الصلة بالتقويم* – إذا كان العوض الأولي المنقول في تاريخ الاستحواذ يستند إلى الحد الأدنى لمدى حُدد عند تقويم الأعمال المستحوذ عليها وكانت الصيغة الرياضية المحتملة تتعلق بمنهج التقويم ذلك، فقد توضح تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تُعد عوضاً إضافياً. ومن جهة أخرى، إذا كانت الصيغة الرياضية للمدفوعات المحتملة تتسق مع ترتيبات سابقة للمشاركة في الأرباح، فقد توضح تلك الحقيقة أن جوهر الترتيب هو تقديم مكافأة.

(ز) *الصيغة الرياضية لتحديد العوض* – قد تكون الصيغة الرياضية المُستخدمة لتحديد الدفعة المحتملة مفيدة في تقييم جوهر الترتيب. فعلى سبيل المثال، إذا حُددت الدفعة المحتملة على أساس أحد مضاعفات الأرباح، فقد يوضح ذلك أن الواجب هو عوض محتمل ضمن عملية تجميع الأعمال وأن الصيغة الرياضية يُقصد منها تحديد أو تأكيد القيمة العادلة للأعمال المستحوذ عليها. وفي المقابل، قد توضح الدفعة المحتملة التي هي نسبة مئوية محددة من الأرباح أن الواجب تجاه الموظفين هو ترتيب للمشاركة في الأرباح لمكافأة الموظفين عن الخدمات المُقدمة.

(ح) *ترتيبات وقضايا أخرى* – قد تبين شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين البائعين (مثل اتفاقيات عدم المنافسة والعقود قيد التنفيذ والعقود الاستشارية واتفاقيات إيجار العقارات) ومعالجة ضريبة الدخل على المدفوعات المحتملة أن المدفوعات المحتملة تُعزى إلى شيء آخر بخلاف العوض مقابل الأعمال المستحوذ عليها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالاستحواذ، قد تدخل المنشأة المستحوذة في ترتيب لإيجار عقارات مع مساهم بائع مهم. وإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في عقد الإيجار أقل بشكل جوهري من السوق، فقد تكون بعض أو جميع المدفوعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع) المطلوبة بموجب ترتيب منفصل للمدفوعات المحتملة، في جوهرها، مدفوعات مقابل استخدام العقار المُستأجر، وينبغي على المنشأة المستحوذة أن تثبتها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع. وفي المقابل، إذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتسق مع شروط السوق للعقار المستأجر، فقد يكون ترتيب المدفوعات المحتملة للمساهم البائع عوضاً محتملاً ضمن عملية تجميع الأعمال.

مبادلة مكافآت الدفع على أساس الأسهم للمنشأة المستحوذة بالمكافآت التي يحتفظ بها موظفو الأعمال المستحوذ عليها (تطبيق الفقرة ٥٢(ب) (

ب٥٦ قد تبادل المنشأة المستحوذة مكافآت[١] الدفع على أساس الأسهم لديها (المكافآت البديلة) بالمكافآت التي يحتفظ بها موظفو الأعمال المستحوذ عليها. وتتم المحاسبة عن عمليات تبادل خيارات الأسهم أو مكافآت الدفع على أساس الأسهم الأخرى المقترنة بعملية تجميع الأعمال على أنها تعديلات لمكافآت الدفع على أساس الأسهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم". فإذا قامت المنشأة المستحوذة باستبدال مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، فيجب أن يُدرج في قياس العوض المنقول ضمن عملية تجميع الأعمال إمّا جميع أو جزء من

[١] في الفقرات ب٥٦– ب٦٢ يشير مصطلح "مكافآت الدفع على أساس الأسهم" إلى معاملات الدفع على أساس السهم المكتسبة أو غير المكتسبة.

القياس المُستند إلى السوق للمكافآت البديلة لدى المنشأة المستحوذة. وتوفر الفقرات ب٥٧ – ب٦٢ إرشادات بشأن كيفية تخصيص القياس المُستند إلى السوق. ومع ذلك، وفيما يخص الحالات التي ستنقضي فيها مكافآت الأعمال المستحوذ عليها نتيجة لعملية تجميع الأعمال، فإذا قامت المنشأة المستحوذة باستبدال هذه المكافآت من غير أن تكون ملزمة بذلك، فيجب إثبات جميع القياس المُستند إلى السوق للمكافآت البديلة على أنه تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. ويعني هذا، أنه لا يجوز أن يُدرج أي من القياس المُستند إلى السوق لتلك المكافآت في قياس العوض المنقول في عملية تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المستحوذة ملزمة باستبدال مكافآت الأعمال المستحوذ عليها إذا كان لدى المنشأة المستحوذة أو موظفيها القدرة على إنفاذ الاستبدال. فعلى سبيل المثال، لأغراض تطبيق هذا الإرشاد، تكون المنشأة المستحوذة ملزمة بأن تستبدل مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، إذا كان الاستبدال مطلوباً بموجب:

(أ) شروط اتفاقية الاستحواذ؛ أو

(ب) شروط مكافآت الأعمال المستحوذ عليها؛ أو

(ج) القوانين أو اللوائح المعمول بها.

ب٥٧ لتحديد الجزء من المكافأة البديلة الذي يُعد جزءاً من العوض المنقول مقابل الأعمال المستحوذ عليها، والجزء الذي يُعد مكافأة مقابل الخدمة بعد التجميع، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس كلاً من المكافآت البديلة المُمنوحة من قبل المنشأة المستحوذة ومكافآت الأعمال المستحوذ عليها كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي التقرير المالي ٢. والجزء من القياس المستند إلى السوق للمكافأة البديلة الذي يُعد جزءاً من العوض المنقول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها يساوي الجزء من مكافأة الأعمال المستحوذ عليها المعزو إلى الخدمة قبل التجميع.

ب٥٨ الجزء من المكافأة البديلة المعزو إلى الخدمة قبل التجميع هو القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها مضروباً في النسبة بين الجزء من فترة الاكتساب المكتملة إلى إجمالي فترة الاكتساب أو فترة الاكتساب الأصلية لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها، أيهما أكبر. وفترة الاكتساب هي الفترة التي تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المحددة. وقد عُرِّفت شروط الاكتساب في المعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

ب٥٩ الجزء من المكافأة البديلة غير المُكتسبة المعزو إلى الخدمة بعد التجميع، وبالتالي أُثبت على أنه تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع، يساوي إجمالي القياس المُستند إلى السوق للمكافأة البديلة مطروحاً منه المبلغ المعزو إلى الخدمة قبل التجميع. وبناءً عليه، تعزو المنشأة المستحوذة أية زيادة في القياس المُستند إلى السوق للمكافأة البديلة عن القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها إلى الخدمة بعد التجميع وتثبت تلك الزيادة على أنها تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تعزو جزءاً من المكافأة البديلة إلى الخدمة بعد التجميع إذا كانت المكافأة البديلة تتطلب تلك الخدمة، بغض النظر عمّا إذا كان الموظفون قد قدموا كامل الخدمة المطلوبة حتى تصبح مكافآتهم في الأعمال المستحوذ عليها مكتسبة قبل تاريخ الاستحواذ.

ب٦٠ يجب أن يعكس الجزء من المكافأة البديلة غير المُكتسبة المعزو إلى الخدمة قبل التجميع، وكذلك الجزء المعزو إلى الخدمة بعد التجميع، أفضل تقدير متاح لعدد المكافآت البديلة المتوقع أن تُكتسب. فعلى سبيل المثال، عندما يكون القياس المُستند إلى السوق للجزء المعزو إلى الخدمة قبل التجميع من المكافأة البديلة هو ١٠٠ وحدة عملة وتتوقع المنشأة المستحوذة أن ٩٥% فقط من المكافأة سوف تُكتسب، فإن المبلغ الذي يجب تضمينه في العوض المنقول في عملية تجميع الأعمال هو ٩٥ وحدة عملة. ويتم إظهار أثر التغيرات في العدد المقدر للمكافآت البديلة المتوقع أن تُكتسب في تكلفة المكافأة للفترات التي تحدث فيها التغيرات أو المصادرات، وليس على أنها تعديلات للعوض المنقول ضمن عملية تجميع الأعمال. وبالمثل، تتم المحاسبة عن آثار الأحداث الأخرى، مثل التعديلات أو النتيجة النهائية للمكافآت التي تكون بشروط أداء، والتي تقع بعد تاريخ الاستحواذ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ عند تحديد تكلفة المكافأة للفترة التي يقع فيها الحدث.

ب٦١ تنطبق المتطلبات نفسها لتحديد الأجزاء من المكافأة البديلة المعزوة إلى الخدمة قبل التجميع وبعده، بغض النظر عمّا إذا كانت المكافأة البديلة قد صُنفت على أنها التزام أو على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً لنصوص المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. وتُثبت جميع التغيرات في القياس المُستند إلى السوق للمكافأة المُصنفة على أنها التزامات بعد تاريخ الاستحواذ وآثار ضريبة الدخل ذات الصلة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي تحدث فيها التغيرات.

ب٦٢ يجب إثبات آثار ضريبة الدخل للمكافآت البديلة للمدفوعات على أساس الأسهم وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

معاملات الأعمال المستحوذ عليها للدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية

ب٦٢أ قد يكون للأعمال المستحوذ عليها معاملات قائمة للدفع على أساس الأسهم، لم تستبدلها المنشأة المستحوذة بمعاملات للدفع على أساس الأسهم الخاصة بها. وإذا كانت تلك المعاملات الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها للدفع على أساس الأسهم معاملات مكتسبة، فإنها تُعد جزءاً من الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها وتقاس استناداً إلى السوق. وإذا لم تكن مكتسبة، فإنها تُقاس استناداً إلى السوق كما لو كان تاريخ الاستحواذ هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين ١٩ و٣٠.

ب٦٢ب يتم تخصيص القياس المُستند إلى السوق لمعاملات الدفع على أساس الأسهم غير المُكتسبة للحصة غير المسيطرة على أساس النسبة بين الجزء من فترة الاكتساب المكتملة إلى إجمالي فترة الاكتساب أو فترة الاكتساب الأصلية لمعاملة الدفع على أساس الأسهم، أيهما أكبر. ويخصص الرصيد للخدمة بعد التجميع.

المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي توفر إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة (تطبيق الفقرة ٥٤)

ب٦٣ من أمثلة المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي توفر إرشادات بشأن القياس والمحاسبة لاحقاً عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو تكبدها في معاملات تجميع الأعمال:

(أ) يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة القابلة للتحديد ضمن عملية تجميع الأعمال. وتقيس المنشأة المستحوذة الشهرة بالمبلغ المُثبت في تاريخ الاستحواذ مطروحاً منه أية خسائر هبوط متراكمة. ويحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" المحاسبة عن خسائر الهبوط.

(ب) [حذفت].

(ج) يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ المحاسبة اللاحقة عن أصول الضريبة المؤجلة (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المُثبتة) والالتزامات المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال.

(د) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة عن الجزء المعزو إلى خدمات الموظفين المستقبلية من مكافآت الدفع على أساس الأسهم البديلة التي تصدرها المنشأة المستحوذة.

(هـ) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ إرشادات بشأن المحاسبة عن التغيرات في حصص ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة بعد اكتساب السيطرة.

الإفصاحات (تطبيق الفقرتين ٥٩ و٦١)

ب٦٤ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٥٩، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات الآتية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال فترة التقرير:

(أ) اسم ووصف الأعمال المستحوذ عليها.

(ب) تاريخ الاستحواذ.

(ج) النسبة المئوية لحصص حقوق الملكية المُقتناة التي لها حق التصويت.

(د) الأسباب الرئيسية لتجميع الأعمال ووصف كيف اكتسبت المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

(هـ) وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المُثبتة، مثل التآزر المتوقع من العمليات المتجمّعة للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها، أو من الأصول غير الملموسة التي لا تستحق الإثبات المنفصل أو من العوامل الأخرى.

(و) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لإجمالي العوض المنقول، والقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسية للعوض، مثل:

(١) النقد؛

(٢) الأصول الملموسة أو غير الملموسة الأخرى، بما في ذلك أي عمل للمنشأة المستحوذة أو أية منشأة تابعة لها؛

(٣) الالتزامات التي تم تكبدها، على سبيل المثال، التزام بعوض محتمل؛

(٤) حصص حقوق ملكية المنشأة المستحوذة، بما في ذلك عدد الأدوات أو الحصص المُصدرة أو القابلة للإصدار، وطريقة قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات أو الحصص.

(ز) فيما يخص ترتيبات العوض المحتمل وأصول التعويض:

(١) المبلغ المُثبت كما في تاريخ الاستحواذ؛

(٢) وصف للترتيب وأساس تحديد المبلغ الذي سيتم دفعه؛

(٣) تقدير لمدى النتائج (غير المخصومة) وإذا لم يمكن تقدير أي مدى، فيتم الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن أسباب عدم إمكانية تقدير المدى. وإذا كان الحد الأقصى للمبلغ الذي سيتم دفعه غير محدود، فيجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

(ح) فيما يخص المبالغ مستحقة التحصيل المُقتناة:

(١) القيمة العادلة للمبالغ مستحقة التحصيل؛

(٢) إجمالي المبالغ التعاقدية مستحقة التحصيل؛

(٣) أفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية التعاقدية التي من غير المتوقع أن تُحصَّل.

ويجب أن تُقدم الإفصاحات بحسب الفئات الرئيسية للمبالغ مستحقة التحصيل، مثل القروض، وعقود الإيجار التمويلي المباشر، وأية فئة أخرى للمبالغ مستحقة التحصيل.

(ط) المبالغ المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسية للأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها.

(ي) فيما يخص كل التزام مُحتمل مُثبت وفقاً للفقرة ٢٣، المعلومات المطلوبة في الفقرة ٨٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وإذا لم يُثبت التزام محتمل لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تفصح عمّا يلي:

(١) المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧؛

(٢) أسباب عدم إمكانية قياس الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة الذي يُتوقع أن يطرح لأغراض الضريبة.

(ل) فيما يخص المعاملات المُثبتة بشكل منفصل عن اقتناء الأصول وتحمل الالتزامات ضمن عملية تجميع الأعمال وفقاً للفقرة ٥١:

(١) وصف لكل معاملة؛

(٢) كيفية قيام المنشأة المستحوذة بالمحاسبة عن كل معاملة؛

(٣) المبالغ المُثبتة لكل معاملة والبند المستقل في القوائم المالية المُثبت فيه كل مبلغ؛

(٤) الطريقة المُستخدمة لتحديد مبلغ التسوية إذا كانت المعاملة هي التسوية الفعلية لعلاقة قائمة من قبل.

(م) يجب أن يشمل الإفصاح الذي يتطلبه البند (ل) للمعاملات المُثبتة بشكل منفصل مبلغ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ وأيضاً بشكل منفصل مبلغ تلك التكاليف المُثبتة على أنها مصروف والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل المُثبت فيها تلك المصروفات. ويجب الإفصاح أيضاً عن مبلغ أي تكاليف إصدار غير مُثبتة على أنها مصروف، وعن كيفية إثباتها.

(ن) في عملية الشراء بسعرٍ مغرٍ (انظر الفقرات ٣٤ – ٣٦):

(١) مبلغ أي مكسب مُثبت وفقاً للفقرة ٣٤، والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل المُثبت فيه المكسب؛

(٢) وصف لأسباب تحقق مكسب عن المعاملة.

(س) فيما يخص كل عملية تجميع أعمال تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأقل من ١٠٠% من حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ:

(١) مبلغ الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها المُثبت في تاريخ الاستحواذ وأساس قياس ذلك المبلغ؛

(٢) فيما يخص كل حصة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها مقيسة بالقيمة العادلة، أسلوب (أساليب) التقويم والمدخلات المهمة المُستخدمة لقياس تلك القيمة.

(ع) في تجميع الأعمال المنجز على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية التي كانت تحتفظ بها المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها قبل تاريخ الاستحواذ مباشرةً؛

(٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة مُثبتة نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحصة حقوق الملكية التي كانت تحتفظ بها المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها قبل تجميع الأعمال (انظر الفقرة ٤٢) والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل المثبت فيه ذلك المكسب أو تلك الخسارة.

(ف) المعلومات الآتية:

(١) مبالغ إيراد وربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها منذ تاريخ الاستحواذ، المُدرجة ضمن قائمة الدخل الشامل الموحدة لفترة التقرير؛

(٢) إيراد وربح أو خسارة المنشأة المضمومة لفترة التقرير الجارية كما لو أن تاريخ الاستحواذ لجميع عمليات تجميع الأعمال التي حدثت خلال السنة كان في بداية فترة التقرير السنوية.

وإذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة الفرعية غير ممكن عملياً، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة مع توضيح أسبابها. ويستخدم هذا المعيار مصطلح "غير ممكن عملياً" بنفس المعنى الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

ب٦٥ فيما يخص عمليات تجميع الأعمال التي حدثت خلال فترة التقرير والتي ليس لكل منها على حدة أهمية نسبية ولكنها ذات أهمية نسبية بشكل جماعي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح بصورة مجمعة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ب٦٤(هـ)–(ف).

ب٦٦ إذا كان تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال بعد نهاية فترة التقرير، ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإن المنشأة المستحوذة يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ب٦٤ ما لم تكن المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة في وقت اعتماد القوائم المالية للإصدار. ففي تلك الحالة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد الإفصاحات التي لم يكن من الممكن تقديمها وأسباب عدم تقديمها.

ب٦٧ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات الآتية لكل عملية تجميع أعمال ذات أهمية نسبية أو بصورة مجمعة لعمليات تجميع الأعمال التي ليس لكل منها على حدة أهمية نسبية ولكنها ذات أهمية نسبية بشكل جماعي:

(أ) إذا كانت المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة (انظر الفقرة ٤٥) لأصول أو التزامات أو حصص غير مسيطرة أو بنود عوض معينة وبالتالي كانت المبالغ المُثبتة في القوائم المالية لعملية تجميع الأعمال محددة بشكل مؤقت فقط:

(١) أسباب عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال؛

(٢) الأصول والالتزامات وحصص حقوق الملكية وبنود العوض التي لم تكتمل المحاسبة الأولية عنها؛

(٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات في فترة القياس مثبتة خلال فترة التقرير وفقاً للفقرة ٤٩.

(ب) فيما يخص كل فترة تقرير بعد تاريخ الاستحواذ وحتى تحصِّل المنشأة أصل العوض المحتمل أو تبيعه أو تفقد الحق فيه بأية صورة أخرى، أو حتى تسوِّي المنشأة التزام العوض المحتمل أو حتى إلغاء الالتزام أو انقضائه:

(١) أي تغييرات في المبالغ المُثبتة، بما في ذلك أي فروق تنشأ عن التسوية؛

(٢) أي تغيرات في مدى النتائج (غير المخصومة)، وأسباب تلك التغيرات؛

(٣) أساليب التقويم ومدخلات النموذج الأساسية المُستخدمة لقياس العوض المحتمل.

(ج) فيما يخص الالتزامات المحتملة المُثبتة ضمن عملية تجميع الأعمال، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٨٤ و٨٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ لكل فئة مخصص.

(د) مطابقة المبلغ الدفتري للشهرة في بداية فترة التقرير ونهايتها، بحيث يظهر بشكل مستقل:

(١) المبلغ الإجمالي وخسائر الهبوط المتراكمة في بداية فترة التقرير.

(٢) الشهرة الإضافية المُثبتة خلال فترة التقرير، باستثناء الشهرة المدرجة ضمن مجموعة الاستبعاد التي تستوفي، في تاريخ الاستحواذ، الضوابط اللازمة لتصنيفها على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

(٣) التعديلات الناتجة من الإثبات اللاحق لأصول الضريبة المؤجلة خلال فترة التقرير وفقاً للفقرة ٦٧.

(٤) الشهرة المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، والشهرة الملغى إثباتها خلال فترة التقرير دون أن تكون قد أدرجت سابقاً ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع.

(٥) خسائر الهبوط المُثبتة خلال فترة التقرير وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، (يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ الإفصاح عن معلومات حول المبلغ الممكن استرداده والهبوط في قيمة الشهرة إضافة لهذا المُتطلب).

(٦) صافي فروق أسعار صرف العملات الناشئة خلال فترة التقرير وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية".

(٧) أي تغيرات أخرى في المبلغ الدفتري خلال فترة التقرير.

(٨) المبلغ الإجمالي وخسائر الهبوط المتراكمة في نهاية فترة التقرير.

(هـ) مبلغ أي مكاسب أو خسائر مُثبتة في فترة التقرير الحالية وتوضيح لها، عندما:

(١) تتعلق بالأصول المُقتناة القابلة للتحديد أو الالتزامات التي تم تحملها، ضمن عملية تجميع الأعمال التي نُفذت في فترة التقرير الحالية أو السابقة؛

(٢) تكون بمثل ذلك الحجم أو الطبيعة أو الحدوث بحيث يكون الإفصاح عنها ملائماً لفهم القوائم المالية للمنشأة المضمومة.

أحكام التحول لعمليات تجميع الأعمال التي تنطوي على منشآت مشتركة فقط أو التي بموجب عقد فقط (تطبيق الفقرة ٦٦)

ب٦٨ تنص الفقرة ٦٤ على أن هذا المعيار ينطبق بأثر مستقبلي على عمليات تجميع الأعمال التي يقع تاريخ الاستحواذ الخاص بها في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. ومع ذلك، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار فقط في بداية فترة التقرير السنوية التي تبدأ في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تاريخ سريانه، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠٠٨) في الوقت نفسه.

ب٦٩ يترتب على متطلب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي الأثر التالي على تجميع الأعمال الذي ينطوي على منشآت مشتركة فقط أو الذي بموجب عقد فقط إذا كان تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال قبل تطبيق هذا المعيار:

(أ) *التصنيف* – يجب على المنشأة أن تستمر في تصنيف عملية تجميع الأعمال السابقة وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة الخاصة بالمنشأة لمثل عمليات التجميع تلك.

(ب) *الشهرة المُثبتة سابقاً* – في بداية الفترة السنوية الأولى التي يُطبَّق فيها هذا المعيار، يجب أن يكون المبلغ الدفتري للشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة هو مبلغها الدفتري في ذلك التاريخ وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة. وعند تحديد ذلك المبلغ، يجب على المنشأة أن تستبعد المبلغ الدفتري لأي استنفاد متراكم لتلك الشهرة وما يقابل ذلك من انخفاض في الشهرة. ولا يجوز إجراء أي تعديلات أخرى للمبلغ الدفتري للشهرة.

(ج) *الشهرة المُثبتة سابقاً على أنها استقطاع من حقوق الملكية* – قد تكون السياسات المحاسبية السابقة للمنشأة قد أدت إلى إثبات الشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة على أنها استقطاع من حقوق الملكية. وفي تلك الحالة، لا يجوز للمنشأة أن تثبت تلك الشهرة على أنها أصل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار. وإضافة لذلك، لا يجوز للمنشأة أن تثبت أي جزء من تلك الشهرة ضمن الربح أو الخسارة عندما تستبعد جميع أو جزء من الأعمال التي تتعلق بها تلك الشهرة أو عندما تهبط قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تتعلق بها الشهرة.

(د) *المحاسبة اللاحقة عن الشهرة* – من بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبَّق فيها هذا المعيار، يجب على المنشأة ألا تستمر في استنفاد الشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة، ويجب عليها أن تختبر الشهرة للتحقق من الهبوط في قيمتها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

(هـ) *الشهرة السالبة المُثبتة سابقاً* – قد تكون المنشأة التي حاسبت عن عملية تجميع الأعمال السابقة بتطبيق طريقة الشراء قد أثبتت رصيداً دائناً مؤجلاً مقابل زيادة حصتها في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها عن تكلفة تلك الحصة (تسمى أحياناً الشهرة السالبة). وإذا كان الأمر كذلك، فيجب على المنشأة أن تلغي إثبات المبلغ الدفتري لذلك الرصيد الدائن المؤجل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبَّق فيها هذا المعيار مع إجراء ما يقابل ذلك من تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في ذلك التاريخ.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٥
"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٥

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة. ويتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص:

(أ) أن يتم قياس الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بالمبلغ الدفتري أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيها أقل، وأن يتم إيقاف إهلاك تلك الأصول؛

(ب) أن يتم عرض الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل في قائمة المركز المالي وأن يتم عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل.

النطاق

٢ تنطبق متطلبات التصنيف والعرض الواردة في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة[1] المثبتة وعلى جميع مجموعات الاستبعاد للمنشأة. وتنطبق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المثبتة وعلى جميع مجموعات الاستبعاد (كما هي موضحة في الفقرة ٤)، باستثناء تلك الأصول المذكورة في الفقرة ٥ والتي يجب أن يستمر قياسها وفقاً للمعيار المشار إليه.

٣ الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" لا يجوز إعادة تصنيفها على أنها أصول متداولة حتى تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لهذا المعيار. وأصول الفئة التي تعتبرها المنشأة عادةً غير متداولة والتي يتم اقتناؤها حصرياً بُغية إعادة البيع لا يجوز تصنيفها على أنها متداولة ما لم تستوف ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لهذا المعيار.

٤ في بعض الأحيان تستبعد المنشأة مجموعة من الأصول مع بعضها، ربما مع بعض الالتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر، في معاملة واحدة. ومجموعة الاستبعاد هذه قد تكون مجموعة من وحدات توليد النقد، أو وحدة توليد نقد واحدة، أو جزءاً من وحدة توليد نقد.[2] ويمكن أن تشمل المجموعة أي أصول للمنشأة وأي التزامات عليها، بما في ذلك الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة والأصول المستبعدة بموجب الفقرة ٥ من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار. وإذا كان أحد الأصول غير المتداولة الواقعة ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار جزءاً من مجموعة استبعاد، فإن متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار تنطبق على المجموعة ككل، وفي تلك الحالة يتم قياس المجموعة بمبلغها الدفتري أو قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وترد متطلبات قياس الأصول والالتزامات الفردية الواقعة ضمن مجموعة الاستبعاد في الفقرات ١٨ و١٩ و٢٣.

٥ لا تنطبق أحكام القياس الواردة في هذا المعيار[3] على الأصول التالية، التي تشملها المعايير الدولية للتقرير المالي المذكورة قرينها، سواءً كأصول فردية أو جزء من مجموعة استبعاد:

(أ) أصول الضريبة المؤجلة (المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل").

(ب) الأصول الناشئة عن منافع الموظفين (المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين").

(ج) الأصول المالية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

---

[1] للأصول المصنفة وفقاً للعرض على أساس السيولة، فإن الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تشتمل على مبالغ يتوقع أن يتم استردادها بعد فترة التقرير بأكثر من اثني عشر شهراً. وتنطبق الفقرة ٣ على تصنيف مثل هذه الأصول.

[2] بالرغم من ذلك، فور التوقع بأن التدفقات النقدية من أصل أو من مجموعة أصول ستنشأ بشكلٍ رئيسي من البيع بدلاً من الاستخدام المستمر، فإنها تصبح أقل اعتماداً على التدفقات النقدية الناشئة عن الأصول الأخرى، وتصبح مجموعة الاستبعاد وحدة توليد نقد منفصلة بعد أن كانت جزءاً من وحدة توليد نقد.

[3] بخلاف الفقرتين ١٨ و١٩، اللتان تتطلبان أن يتم قياس الأصول المعنية وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

(د) الأصول غير المتداولة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية".

(هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة".

(و) مجموعات العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين".

٥أ متطلبات التصنيف والعرض والقياس الواردة في هذا المعيار التي تنطبق على الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للبيع تنطبق أيضاً على الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك الذين يتصرفون بصفتهم ملاكاً (محتفظ به للتوزيع على الملاك).

٥ب يحدد هذا المعيار الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو العمليات غير المستمرة. ولا تنطبق الإفصاحات الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي على مثل هذه الأصول (أو مجموعات الاستبعاد) ما لم تتطلب تلك المعايير:

(أ) إفصاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو العمليات غير المستمرة؛ أو

(ب) إفصاحات عن قياس أصول والتزامات ضمن مجموعة استبعاد ليست واقعة ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ ومثل هذه الإفصاحات ليست مقدمة بالفعل في الإيضاحات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية.

قد تكون الإفصاحات الإضافية عن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو العمليات غير المستمرة ضرورية للالتزام بالمتطلبات العامة الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١، وبالتحديد الفقرتين ١٥ و١٢٥ من ذلك المعيار.

تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) على أنها محتفظ بها للبيع أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك

٦ **يجب على المنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع إذا كان مبلغه الدفتري سوف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع بدلاً من الاستخدام المستمر.**

٧ وحتى يتحقق ذلك، يجب أن يكون الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) متاحاً للبيع الفوري بحالته الراهنة مع مراعاة فقط الشروط العادية والمتعارف عليها لبيع مثل هذه الأصول (أو مجموعات الاستبعاد) ويجب أن يكون بيعه مرجحاً بدرجة كبيرة.

٨ وحتى يكون البيع مرجحاً بدرجة كبيرة، يجب أن يكون المستوى الإداري المعني ملتزماً بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد)، ويجب أن يكون قد تم البدء في برنامج نشط للعثور على مشترٍ وإنجاز الخطة. وعلاوة على ذلك، يجب تسويق الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) بشكلٍ نشط لغرض البيع بسعر يكون معقولاً بالمقارنة بقيمته العادلة الحالية. وإضافة لذلك، ينبغي أن يكون متوقعاً أن البيع سيستوفي شروط الإثبات على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩، وينبغي أن تشير التصرفات المطلوبة لإنجاز الخطة إلى استبعاد إجراء تغييرات مهمة على الخطة أو سحب الخطة. وينبغي أن يُؤخذ في الحسبان احتمال الحاجة إلى موافقة المساهمين (إذا كان ذلك مطلوباً في الدولة ذات الصلة) كجزء من تقييم ما إذا كان البيع مرجحاً بدرجة كبيرة.

٨أ يجب على المنشأة التي تكون ملتزمة بخطة بيع تنطوي على فقدان السيطرة على منشأة تابعة أن تقوم بتصنيف جميع أصول والتزامات تلك المنشأة التابعة على أنها محتفظ بها للبيع عندما يتم استيفاء الضوابط المحددة في الفقرات ٦-٨، بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحصة غير مسيطرة في منشأتها التابعة السابقة بعد عملية البيع.

٩ قد تتسبب الأحداث أو الظروف في تمديد فترة إنجاز البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يؤدي تمديد الفترة المطلوبة لإنجاز عملية البيع إلى الحيلولة دون تصنيف الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع إذا كان التأخير بسبب أحداث أو ظروف خارجة عن

سيطرة المنشأة وكانت هناك أدلة كافية على أن المنشأة لا تزال ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد). ويكون هذا هو الحال عندما يتم استيفاء الضوابط الواردة في الملحق ب.

١٠ تشمل معاملات البيع مبادلة أصول غير متداولة بأصول غير متداولة أخرى عندما يكون للمبادلة جوهر تجاري وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات".

١١ عندما تقتني المنشأة أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) حصرياً بُغية استبعاده لاحقاً، فيجب عليها في تاريخ الاقتناء تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع فقط إذا تم استيفاء متطلب السنة الواحدة الوارد في الفقرة ٨ (باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩)، وكان من المرجح بدرجة كبيرة أن أي ضوابط أخرى لم يتم استيفاؤها في ذلك التاريخ من الضوابط الواردة في الفقرتين ٧ و٨ سيتم استيفاؤها خلال فترة قصيرة بعد الاقتناء (عادةً خلال ثلاثة أشهر).

١٢ إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرتين ٧ و٨ بعد فترة التقرير، فلا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع في تلك القوائم المالية عند إصدارها. ومع ذلك، فعندما يتم استيفاء تلك الضوابط بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة ٤١ (أ) و(ب) و(د) في الإيضاحات.

١٢أ يتم تصنيف أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على الملاك. وحتى يتحقق ذلك، يجب أن تكون الأصول متاحة للتوزيع الفوري بحالتها الراهنة ويجب أن يكون التوزيع مرجحاً بدرجة كبيرة. وحتى يكون التوزيع مرجحاً بدرجة كبيرة، يجب أن يكون قد تم البدء في إجراءات إنجاز التوزيع وينبغي أن يكون متوقعاً إنجازه خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف. وينبغي أن تشير الإجراءات المطلوبة لإنجاز التوزيع إلى استبعاد إجراء تغييرات مهمة على التوزيع أو سحب التوزيع. وينبغي أن يُؤخذ في الحسبان احتمال الحاجة إلى موافقة المساهمين (إذا كان ذلك مطلوباً في الدولة ذات الصلة) كجزء من تقييم ما إذا كان التوزيع مرجحاً بدرجة كبيرة.

الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلي عنها

١٣ لا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) سيتم التخلي عنه على أنه محتفظ به للبيع. وهذا نظراً لأن مبلغه الدفتري سوف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال الاستخدام المستمر. ومع ذلك، فإذا كانت مجموعة الاستبعاد التي سيتم التخلي عنها مستوفية للضوابط الواردة في الفقرة ٣٢(أ)-(ج)، فيجب على المنشأة عرض النتائج والتدفقات النقدية لمجموعة الاستبعاد على أنها عمليات غير مستمرة وفقاً للفقرتين ٣٣ و٣٤ في التاريخ الذي يتم فيه التوقف عن الاستخدام. وتشمل الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي سيتم التخلي عنها الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي سيتم استخدامها إلى نهاية عمرها الاقتصادي والأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي سيتم إغلاقها بدلاً من بيعها.

١٤ لا يجوز للمنشأة أن تحاسب عن أصل غير متداول أُخرج مؤقتاً من الخدمة كما لو أنه قد تم التخلي عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع

قياس أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد)

١٥ **يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للبيع بمبلغه الدفتري أو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل.**

١٥أ **يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك بمبلغه الدفتري أو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف التوزيع، أيهما أقل.**[٤]

[٤] تكاليف التوزيع هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر إلى التوزيع، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

١٦ إذا كان هناك أصل (أو مجموعة استبعاد) تم اقتناؤه حديثاً يستوفي الضوابط لتصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (انظر الفقرة ١١)، فإن تطبيق الفقرة ١٥ سوف ينتج عنه قياس الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) عند الإثبات الأولي بمبلغه الدفتري إذا لم يكن قد تم تصنيفه كذلك (على سبيل المثال، التكلفة) أو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وبالتالي، إذا تم اقتناء الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) كجزء من عملية تجميع أعمال، فيجب قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

١٧ عندما يكون من المتوقع أن يحدث البيع بعد سنة واحدة، فيجب على المنشأة أن تقيس تكاليف البيع بقيمتها الحالية. ويجب عرض أية زيادة في القيمة الحالية لتكاليف البيع والتي تنشأ عن مرور الوقت ضمن الربح أو الخسارة على أنها تكلفة تمويل.

١٨ يجب قياس المبلغ الدفتري للأصل (أو جميع الأصول والالتزامات الموجودة في المجموعة) وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة، مباشرة قبل التصنيف الأولي للأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع.

١٩ عند إعادة القياس اللاحق لمجموعة الاستبعاد، فإن المبالغ الدفترية لأي من الأصول والالتزامات التي ليست ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار، ولكنها ضمن مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع، يجب إعادة قياسها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي التي كانت منطبقة قبل إعادة قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لمجموعة الاستبعاد.

إثبات خسائر الهبوط وعكسها

٢٠ يجب على المنشأة أن تثبت خسارة هبوط مقابل أي تخفيض أولي أو لاحق لقيمة الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، بالقدر الذي لم يتم إثباته وفقاً للفقرة ١٩.

٢١ يجب على المنشأة أن تثبت مكسباً مقابل أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصل، ولكن بما لا يزيد عن خسارة الهبوط التراكمي التي تم إثباتها إمّا وفقاً لهذا المعيار أو تم إثباتها سابقاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

٢٢ يجب على المنشأة أن تثبت مكسباً مقابل أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لمجموعة الاستبعاد:

(أ) بالقدر الذي لم يتم إثباته وفقاً للفقرة ١٩؛ ولكن

(ب) بما لا يزيد عن خسارة الهبوط التراكمي التي تم إثباتها، إمّا وفقاً لهذا المعيار أو تم إثباتها سابقاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، على الأصول غير المتداولة التي تقع ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

٢٣ يجب أن تؤدي خسارة الهبوط المثبتة (أو أي مكسب لاحق مثبت) لمجموعة الاستبعاد إلى تخفيض (أو زيادة) المبلغ الدفتري للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تقع ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار، حسب ترتيب التخصيص المحدد في الفقرات ١٠٤(أ) و(ب) و١٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ (المنقح في ٢٠٠٤).

٢٤ يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة التي لم يتم إثباتها سابقاً حتى تاريخ بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) في تاريخ إلغاء الإثبات. وقد تم تحديد المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإثبات في:

(أ) الفقرات ٦٧-٧٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ (المنقح في ٢٠٠٣) للعقارات والآلات والمعدات؛

(ب) الفقرات ١١٢-١١٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المنقح في ٢٠٠٤) للأصول غير الملموسة.

٢٥ لا يجوز للمنشأة إهلاك (أو استنفاد) أصل غير متداول حين يكون مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع أو حين يكون جزءاً من مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع. ويجب الاستمرار في إثبات الفوائد والمصروفات الأخرى التي تُعزى إلى التزامات مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع.

التغييرات في خطة البيع أو في خطة التوزيع على الملاك

٢٦ إذا كانت المنشأة قد صنفت أصلاً (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك، ولكن الضوابط الواردة في الفقرات ٧-٩ (للمحتفظ به للبيع) أو الفقرة ١٢أ (للمحتفظ به للتوزيع على الملاك) لم تعد مستوفاة، فيجب على المنشأة أن تتوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع أو محتفظ به للتوزيع على الملاك (على التوالي).

وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تتبع الإرشادات الواردة في الفقرات ٢٧ – ٢٩ لتحاسب عن هذا التغيير إلا عندما تنطبق الفقرة ٢٦أ.

٢٦أ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل (أو مجموعة استبعاد) مباشرة من كونه محتفظ به للبيع إلى كونه محتفظ به للتوزيع على الملاك، أو مباشرة من كونه محتفظ به للتوزيع على الملاك إلى كونه محتفظ به للبيع، فعندئذ يُعد التغيير في التصنيف استمراراً لخطة الاستبعاد الأصلية. وعليه:

(أ) لا يجوز للمنشأة أن تتبع الإرشادات الواردة في الفقرات ٢٧ – ٢٩ لتحاسب عن هذا التغيير. ويجب على المنشأة أن تطبق متطلبات التصنيف والعرض والقياس الواردة في هذا المعيار المنطبقة على طريقة الاستبعاد الجديدة.

(ب) يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) باتباع المتطلبات الواردة في الفقرة ١٥ (إذا أعيد تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع) أو ١٥أ (إذا أعيد تصنيفه على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك) وتُثبت أي انخفاض أو زيادة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع أو تكاليف توزيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) باتباع المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٠ – ٢٥.

(ج) لا يجوز للمنشأة أن تغير تاريخ التصنيف وفقاً للفقرتين ٨ و١٢أ. وهذا لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإنجاز البيع أو إنجاز التوزيع على الملاك إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٩.

٢٧ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك (أو تم التوقف عن تضمينه في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك) بأحد المبلغين الآتيين، أيهما أقل:

(أ) مبلغه الدفتري قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك، معدلاً تبعاً لأي إهلاك أو استنفاد أو عمليات إعادة تقويم كان سيتم إثباتها لو لم يكن الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) قد تم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك،

(ب) مبلغه الممكن استرداده في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع أو التوزيع.[٥]

٢٨ يجب على المنشأة أن تُضمِّن أي تعديل مطلوب على المبلغ الدفتري للأصل غير المتداول، الذي لم يعد مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك، في الربح أو الخسارة[٦] من العمليات المستمرة في الفترة التي لم تعد فيها الضوابط الواردة في الفقرات ٧-٩ أو الفقرة ١٢أ، على التوالي، مستوفاة. ويجب أن تُعدَّل تبعاً لذلك القوائم المالية للفترات منذ تصنيف الأصل على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك إذا كانت مجموعة الاستبعاد أو الأصل غير المتداول الذي لم يعد مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك منشأة تابعة أو عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً أو منشأة زميلة أو جزءاً من حصة في مشروع مشترك أو منشأة زميلة. ويجب على المنشأة أن تعرض ذلك التعديل في نفس العنوان المستخدم في قائمة الدخل الشامل لعرض المكسب أو الخسارة، إن وجدت، المثبتة وفقاً للفقرة ٣٧.

٢٩ إذا قامت المنشأة بإزالة أصل أو التزام بعينه من مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع، فإن الأصول والالتزامات المتبقية في مجموعة الاستبعاد والتي سيتم بيعها يجب أن يستمر قياسها على أنها مجموعة فقط إذا استوفت المجموعة الضوابط الواردة في الفقرات ٧ - ٩. وإذا قامت المنشأة بإزالة أصل أو التزام بشكلٍ فرديٍ من مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك، فيجب أن يستمر قياس بقية الأصول والالتزامات في مجموعة الاستبعاد التي سيتم توزيعها على أنها مجموعة فقط إذا استوفت المجموعة الضوابط الواردة في الفقرة ١٢أ. وبخلاف ذلك، فإن الأصول غير المتداولة المتبقية في المجموعة والتي تستوفي - بشكلٍ فرديٍ - ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع (أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك) يجب قياسها - بشكلٍ فرديٍ - بمبالغها الدفترية أوقيمها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (أو تكاليف التوزيع) في ذلك التاريخ، أيهما أقل. وأي أصل غير متداول لا يستوفي ضوابط تصنيفه على

[٥] إذا كانت الأصول غير المتداولة جزءاً من وحدة توليد نقد، فإن مبلغها الممكن استرداده هو المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته بعد تخصيص أية خسارة هبوط ناشئة على وحدة توليد النقد تلك وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

[٦] ما لم يكن الأصل أحد العقارات أو الآلات أو المعدات أو أصلاً غير ملموس كان قد تم إعادة تقويمه وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ قبل التصنيف على أنه محتفظ به للبيع، ففي هذه الحالة يجب أن يُعامل التعديل على أنه زيادة أو نقص لإعادة التقويم.

أنه محتفظ به للبيع يجب التوقف عن تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع وفقاً للفقرة ٢٦. وأي أصل غير متداول لا يستوفي ضوابط تصنيفه على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك يجب التوقف عن تصنيفه على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك وفقاً للفقرة ٢٦.

العرض والإفصاح

٣٠ **يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات التي تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من تقويم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة واستبعاد الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد).**

عرض العمليات غير المستمرة

٣١ يشمل كل مكوِّن للمنشأة عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بشكل واضح، من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة. وبعبارة أخرى، سيكون مكوِّن المنشأة وحدة توليد نقد أو مجموعة من وحدات توليد النقد عندما يكون محتفظاً به للاستخدام.

٣٢ العملية غير المستمرة هي مكون للمنشأة إمّا أنه قد تم استبعاده أو أنه مُصنَّف على أنه محتفظ به للبيع، إضافة إلى ما يلي

(أ) يمثل خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة، أو

(ب) يعد جزءاً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة، أو

(ج) يعد منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرياً بغية إعادة بيعها.

٣٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ واحد في قائمة الدخل الشامل يشمل مجموع:

(١) الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة

(٢) مبلغ المكسب أو الخسارة بعد الضريبة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند استبعاد الأصول أو مجموعة (مجموعات) الاستبعاد التي تشكل العملية غير المستمرة.

(ب) تحليل للمبلغ الواحد الوارد في البند (أ) إلى:

(١) الإيراد والمصروفات والربح أو الخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة؛

(٢) ومصروف ضريبة الدخل ذي الصلة وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨١(ح) من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

(٣) مبلغ المكسب أو الخسارة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند استبعاد الأصول أو مجموعة (مجموعات) الاستبعاد التي تشكل العملية غير المستمرة؛

(٤) ومصروف ضريبة الدخل ذي الصلة وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨١(ح) من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

يمكن عرض التحليل في الإيضاحات أو في قائمة الدخل الشامل. وإذا عُرض في قائمة الدخل الشامل، فيجب أن يُعرض في قسم يُحدد على أنه متعلق بالعمليات غير المستمرة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة. وهذا التحليل غير مطلوب لمجموعات الاستبعاد التي تكون عبارة عن منشآت تابعة تم اقتناؤها حديثاً وتستوفي ضوابط التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء (انظر الفقرة ١١).

(ج) صافي التدفقات النقدية التي تُعزى إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات غير المستمرة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إمّا في الإيضاحات أو في القوائم المالية. وهذه الإفصاحات غير مطلوبة لمجموعات الاستبعاد التي تكون عبارة عن منشآت تابعة تم اقتناؤها حديثاً وتستوفي ضوابط التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء (انظر الفقرة ١١).

(د) مبلغ الدخل من العمليات المستمرة ومن العمليات غير المستمرة الذي يخص ملاك المنشأة الأم. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إمّا في الإيضاحات أو في قائمة الدخل الشامل.

٣٣أ إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المعدل في ٢٠١١)، فيتم عرض قسم يتم تحديده على أنه متعلق بالعمليات غير المستمرة في تلك القائمة.

٣٤ يجب على المنشأة أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ٣٣ للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية بحيث ترتبط الإفصاحات بجميع العمليات التي تم إيقافها بنهاية فترة التقرير لآخر فترة معروضة.

٣٥ يجب أن تُصنَّف بشكل منفصل في العمليات غير المستمرة التعديلات التي تتم في الفترة الحالية على المبالغ التي عُرضت سابقاً في العمليات غير المستمرة التي تتعلق بشكل مباشر باستبعاد عملية غير مستمرة في فترة سابقة. ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ مثل هذه التعديلات. ومن أمثلة الظروف التي قد تنشأ فيها هذه التعديلات ما يلي:

(أ) انتهاء حالات عدم التأكد الناشئة عن شروط معاملة الاستبعاد، مثل انتهاء تعديلات سعر الشراء وقضايا التعويض مع المشتري.

(ب) انتهاء حالات عدم التأكد الناشئة عن عمليات المكون قبل استبعاده والمتعلقة بشكل مباشر بتلك العمليات، مثل الواجبات البيئية وواجبات ضمان المنتج المُوَكَّل بها البائع.

(ج) تسوية واجبات خطط منافع الموظفين، شريطة أن تكون التسوية متعلقة بشكل مباشر بمعاملة الاستبعاد.

٣٦ إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد مكوناتها على أنه محتفظ به للبيع، فيجب إعادة تصنيف نتائج عمليات المكون التي عُرضت سابقاً في العمليات غير المستمرة وفقاً للفقرات ٣٣ – ٣٥ ويجب إدراجها ضمن الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. ويجب توضيح أن مبالغ الفترات السابقة قد تم إعادة عرضها.

٣٦أ يجب على المنشأة التي تكون ملتزمة بخطة بيع تنطوي على فقدان السيطرة على منشأة تابعة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ٣٣ – ٣٦ عندما تكون المنشأة التابعة مجموعة استبعاد مستوفية لتعريف العملية غير المستمرة وفقاً للفقرة ٣٢.

المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

٣٧ يجب إدراج أي مكسب أو خسارة عند إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) مصنف على أنه محتفظ به للبيع ولا يستوفي تعريف العملية غير المستمرة في الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع

٣٨ يجب على المنشأة أن تعرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به للبيع وأصول مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في قائمة المركز المالي. ويجب عرض التزامات مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى في قائمة المركز المالي. ولا يجوز إجراء مقاصة بين تلك الأصول والالتزامات وعرضها كمبلغ واحد. ويجب الإفصاح بشكل منفصل عن الفئات الرئيسة للأصول والالتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٣٩. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكلٍ منفصل أي دخل أو مصروف متراكم تم إثباته في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بأصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) مصنف على أنه محتفظ به للبيع.

٣٩ إذا كانت مجموعة الاستبعاد منشأة تابعة تم اقتناؤها حديثاً وهي تستوفي ضوابط التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء (انظر الفقرة ١١)، فلا يلزم عندئذ الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والالتزامات.

٤٠ لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أو تعيد عرض المبالغ المعروضة للأصول غير المتداولة أو الأصول والالتزامات في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع في قائمة المركز المالي للفترات السابقة لتعكس التصنيف في قائمة المركز المالي لآخر فترة معروضة.

إفصاحات إضافية

٤١ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية في الإيضاحات في الفترة التي تم فيها تصنيف أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع أو التي تم فيها بيعه:

(أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد)؛

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو الحقائق والظروف المؤدية إلى الاستبعاد المتوقع، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك الاستبعاد؛

(ج) المكسب أو الخسارة المثبتة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢، والعنوان في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن ذلك المكسب أو الخسارة إذا لم يتم عرضه بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل؛

(د) عند الاقتضاء، القطاع الذي يجب التقرير عنه والذي يُعرض فيه الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".

٤٢ في حالة انطباق الفقرة ٢٦ أو الفقرة ٢٩، يجب على المنشأة أن تفصح، في فترة القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد)، عن وصف للحقائق والظروف التي أدت إلى القرار وأثر القرار على نتائج العمليات للفترة وأية فترات سابقة معروضة.

الأحكام الانتقالية

٤٣ يجب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي تستوفي ضوابط التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع والعمليات التي تستوفي ضوابط التصنيف على أنها غير مستمرة بعد تاريخ سريان هذا المعيار. ويمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات المعيار على جميع الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي تستوفي ضوابط التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع والعمليات التي تستوفي ضوابط التصنيف على أنها غير مستمرة بعد أي تاريخ قبل تاريخ سريان المعيار، شريطة أن تكون التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق المعيار قد تم الحصول عليها في الوقت الذي تم فيه استيفاء تلك الضوابط في بادئ الأمر.

تاريخ السريان

٤٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٤أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرتين ٣ و٣٨، وأضاف الفقرة ٣٣أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٤٤ب أضاف المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرة ٣٣ (د). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل على تلك الفترة الأسبق. ويجب تطبيق التعديل بأثر رجعي.

٤٤ج أضيفت الفقرتان ٨أ و٣٦أ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. ومع ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تطبق التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩ ما لم تطبق أيضاً المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في يناير ٢٠٠٨). وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة أن تطبق التعديلات بأثر مستقبلي من التاريخ الذي طبقت فيه المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ لأول مرة، مع مراعاة الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرة ٤٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في يناير ٢٠٠٨).

٤٤د أضيفت الفقرات ٥أ، ١٢أ، ١٥أ وعُدلت الفقرة ٨ بموجب تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧ "توزيعات أصول غير نقدية على الملاك " في نوفمبر٢٠٠٨. ويجب تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ولا يُسمح بالتطبيق بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨)، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في يناير ٢٠٠٨) وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧.

٤٤هـ أضيفت الفقرة ٥ب بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في إبريل ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٤و [حُذفت]

٤٤ز عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٢٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٤٤ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة وتعريف المبلغ الممكن استرداده في الملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٤ط عدل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٣٣أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المُعدل في يونيو ٢٠١١.

٤٤ي [حذفت]

٤٤ك عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥ وحذف الفقرتين ٤٤و، ٤٤ي. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٤ل عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٢ – ٢٠١٤"، الصادرة في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرات ٢٦- ٢٩ وأضافت الفقرة ٢٦أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على التغييرات في طريقة الاستبعاد التي تحدث في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٤٤م عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٥

٤٥ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٥ "العمليات غير المستمرة".

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

وحدة توليد النقد	أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى.
مكوِّن المنشأة	العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة.
تكاليف البيع	التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استبعاد أصل (أو **مجموعة استبعاد**)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.
الأصل المتداول	يجب على المنشأة تصنيف الأصل على أنه متداول عندما: (أ) تتوقع تحقق الأصل، أو عندما تنوي بيع الأصل أو استخدامه، خلال دورتها التشغيلية العادية؛ أو (ب) تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛ أو (ج) تتوقع تحقق الأصل خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛ أو (د) يكون الأصل نقداً أو معادلاً للنقد (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٧) ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير.
العملية غير المستمرة	**مكون للمنشأة** إمّا أنه قد تم استبعاده أو أنه مُصنَّف على أنه محتفظ به لغرض البيع إضافة إلى ما يلي: (أ) يمثل خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو (ب) يعد جزءاً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو (ج) يعد منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرياً بغية إعادة بيعها.
مجموعة الاستبعاد	مجموعة أصول سيتم استبعادها معاً، بالبيع أو خلافه، كمجموعة في معاملة واحدة، والالتزامات المرتبطة بشكل مباشر بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتشمل المجموعة الشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال عندما تكون المجموعة **وحدة توليد نقد** قد تم تخصيص الشهرة لها وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ أو عندما تكون عملية ضمن وحدة توليد نقد من ذلك القبيل.
القيمة العادلة	*القيمة العادلة* هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣)
التعهد المؤكد بالشراء	اتفاق مع طرف غير ذي علاقة، ملزم لكلا الطرفين وعادةً واجب النفاذ نظاماً، وتتوفر فيه الشروط الآتية: (أ) يحدد جميع الشروط المهمة، بما في ذلك سعر المعاملات وتوقيتها. (ب) يتضمن في حالة عدم تنفيذه شرطاً جزائياً كبيراً بما يجعل تنفيذه مرجحاً بدرجة كبيرة.
مرجح بدرجة كبيرة	أكثر احتمالاً من مجرد كونه **مرجحاً**.
الأصل غير المتداول	الأصل الذي لا يستوفي تعريف **الأصل المتداول**.
مرجح	مرجح حدوثه أكثر من عدمه.

المبلغ الممكن استرداده	**القيمة العادلة** للأصل مطروحاً منها **تكاليف الاستبعاد**، أو **قيمة استخدام** الأصل، أيهما أكبر.
قيمة الاستخدام	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تنشأ نتيجة الاستخدام المستمر لأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

الملحق ب
ملحق تطبيقي

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تمديد الفترة المطلوبة لإنجاز عملية البيع

ب١ حسبما ذُكر في الفقرة ٩، لا يؤدي تمديد الفترة المطلوبة لإنجاز عملية البيع إلى الحيلولة دون تصنيف الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع إذا كان التأخير بسبب أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة وكانت هناك أدلة كافية على أن المنشأة لا تزال ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد). وبناءً عليه، يتم تطبيق استثناء من متطلب السنة الواحدة الوارد في الفقرة ٨ في الحالات الآتية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) أن تتوقع المنشأة بدرجة معقولة، في التاريخ الذي تلتزم فيه بخطة لبيع أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد)، أن يقوم آخرون (وليس المشتري) بفرض شروط على نقل الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) من شأنها أن تمدد الفترة المطلوبة لإنجاز البيع، وأن:

(١) تكون الإجراءات الضرورية للاستجابة لتلك الظروف لا يمكن الشروع فيها إلا بعد الحصول على تعهد مؤكد بالشراء،

(٢) يكون التعهد المؤكد بالشراء مرجحاً بدرجة كبيرة خلال سنة واحدة.

(ب) أن تحصل المنشأة على تعهد مؤكد بالشراء، ونتيجة لذلك، يفرض المشتري أو آخرون بشكل غير متوقع على نقل الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف سابقاً على أنه محتفظ به للبيع شروطاً من شأنها أن تمدد الفترة اللازمة لإنجاز عملية البيع:

(١) ويكون قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة للاستجابة للشروط في الوقت المناسب،

(٢) ويُتوقع أن يتم التوصل لحلٍ مواتٍ لعوامل التأخير.

(ج) أن تنشأ، خلال فترة السنة الواحدة الأولية، ظروف كانت تعد في السابق غير مرجحة الحدوث، ونتيجة لذلك، لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف في السابق على أنه محتفظ به للبيع في نهاية تلك الفترة:

(١) وتتخذ المنشأة خلال فترة السنة الواحدة الأولية الإجراء اللازم للاستجابة للتغير في الظروف،

(٢) ويتم تسويق الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) بشكل نشط وبسعر معقول، نظراً للتغير في الظروف،

(٣) وتستوفى الضوابط الواردة في الفقرتين ٧ و٨.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٦
استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقرير المالي عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

٢ يتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص:

(أ) إجراء تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية القائمة لنفقات الاستكشاف والتقويم.

(ب) قيام المنشآت التي تثبت أصول استكشاف وتقويم بتقييم مثل هذه الأصول للتحقق من الهبوط في قيمتها وفقاً لهذا المعيار وقياس أي هبوط وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

(ج) تقديم إفصاحات تحدد وتشرح المبالغ الواردة في القوائم المالية للمنشأة والناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها، وتساعد مستخدمي تلك القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وتأكد التدفقات النقدية المستقبلية من أي أصول للاستكشاف والتقويم تم إثباتها.

النطاق

٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقويم التي تتكبدها.

٤ لا يتناول هذا المعيار جوانب المحاسبة الأخرى التي تقوم بها المنشآت التي تزاول أعمال استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

٥ لا يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على النفقات التي يتم تكبدها:

(أ) قبل استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها، مثل النفقات التي يتم تكبدها قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية لاستكشاف منطقة محددة.

(ب) بعد إمكانية إثبات الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني.

إثبات أصول الاستكشاف والتقويم

الإعفاء المؤقت من الفقرتين ١١ و١٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨

٦ عندما تقوم المنشأة التي تثبت أصول استكشاف وتقويم بوضع سياساتها المحاسبية، يجب عليها تطبيق الفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٧ تحدد الفقرتان ١١ و١٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ مصادر المتطلبات الملزمة والإرشادات التي يتعين على الإدارة أخذها في الحسبان عند وضع سياسة محاسبية لأحد البنود في حال عدم وجود أي معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل خاص على ذلك البند. ومع مراعاة الفقرتين ٩ و١٠ أدناه، فإن هذا المعيار يعفي المنشأة من تطبيق هاتين الفقرتين من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ على سياساتها المحاسبية بشأن إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم.

قياس أصول الاستكشاف والتقويم

القياس عند الإثبات

٨ **يجب قياس أصول الاستكشاف والتقويم بالتكلفة.**

عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقويم

٩ يجب على المنشأة أن تقرر سياسة محاسبية تحدد النفقات التي يتم إثباتها على أنها أصول استكشاف وتقويم، وأن تطبق تلك السياسة بشكل ثابت. وعندما تقوم المنشأة باتخاذ مثل هذا القرار، فإنها تأخذ في الحسبان الدرجة التي يمكن أن يرتبط بها الإنفاق بإيجاد موارد معدنية محددة. وفيما يلي أمثلة للنفقات التي يمكن تضمينها في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقويم (هذه ليست قائمة شاملة):

(أ) اقتناء الحقوق في الاستكشاف؛

(ب) الدراسات الطوبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) التنقيب الاستكشافي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات؛

(و) الأنشطة المتعلقة بتقويم الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني.

١٠ لا يجوز إثبات النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية على أنها أصول استكشاف وتقويم. ويقدم "إطار مفاهيم التقرير المالي" والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" إرشادات بشأن إثبات الأصول الناشئة عن التطوير.

١١ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، فإن المنشأة تثبت أي واجبات بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية، يتم تكبدها خلال فترة معينة نتيجة لقيامها باستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

القياس بعد الإثبات

١٢ بعد الإثبات، يجب على المنشأة تطبيق إمّا نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم على أصول الاستكشاف والتقويم. وفي حالة تطبيق نموذج إعادة التقويم (سواءً النموذج الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" أو النموذج الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨) فيجب أن يكون متسقاً مع تصنيف الأصول (انظر الفقرة ١٥).

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٣ **يجوز للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية مع عدم التقليل من إمكانية الاعتماد عليها، أو إذا كان التغيير يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية مع عدم التقليل من ملاءمتها لتلك الاحتياجات. ويجب على المنشأة الحكم على الملاءمة وإمكانية الاعتماد باستخدام الضوابط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٨.**

١٤ لتبرير تغيير سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم، يجب على المنشأة إثبات أن التغيير يجعل القوائم المالية أقرب إلى استيفاء الضوابط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٨، ولكن لا يلزم أن يحقق التغيير الالتزام التام بتلك الضوابط.

العرض

تصنيف أصول الاستكشاف والتقويم

١٥ يجب على المنشأة تصنيف أصول الاستكشاف والتقويم على أنها ملموسة أو غير ملموسة وفقاً لطبيعة الأصول التي يتم اقتناؤها وتطبيق التصنيف بشكل ثابت.

١٦ تعالَج بعض أصول الاستكشاف والتقويم على أنها غير ملموسة (مثل حقوق الحفر)، في حين يُعد بعضها الآخر ملموساً (مثل المركبات ومنصات الحفر). وبقدر استهلاك أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الاستهلاك يُعد جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس. ومع ذلك، فإن استخدام أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقويم

١٧ لا يجوز أن يظل الأصل مُصنفاً على أنه أصل استكشاف وتقويم عندما يمكن إثبات الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني. ويجب تقييم أصول الاستكشاف والتقويم للتحقق من الهبوط في قيمتها، وإثبات أية خسارة هبوط، قبل إعادة التصنيف.

الهبوط في القيمة

الإثبات والقياس

١٨ **يجب تقويم أصول الاستكشاف والتقويم للتحقق من الهبوط في قيمتها عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ الدفتري لأحد أصول الاستكشاف والتقويم قد يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه. وعندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ الدفتري يتجاوز المبلغ الممكن استرداده، فيجب على المنشأة قياس وعرض أية خسارة هبوط ناتجة، والإفصاح عنها، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ٢١ أدناه.**

١٩ لأغراض أصول الاستكشاف والتقويم وحدها دون غيرها، يجب تطبيق الفقرة ٢٠ من هذا المعيار بدلاً من الفقرات ٨–١٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ عند تحديد أصل الاستكشاف والتقويم الذي يمكن أن يكون قد حدث هبوط في قيمته. وتستخدم الفقرة ٢٠ مصطلح "أصول" ولكنها تنطبق على أصول الاستكشاف والتقويم المنفصلة أو وحدة توليد النقد، على السواء.

٢٠ تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف الآتية إلى أن المنشأة ينبغي عليها اختبار أصول الاستكشاف والتقويم للتحقق من الهبوط في قيمتها (هذه ليست قائمة شاملة):

(أ) انقضاء الفترة التي يكون للمنشأة فيها الحق للاستكشاف في منطقة محددة خلال الفترة، أو قرب انقضائها في المستقبل، مع عدم توقع تجديدها.

(ب) وجود نفقات جوهرية، غير مرصودة في الميزانية وغير مخطط لها، على المزيد من أعمال استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها في المنطقة المحددة.

(ج) عدم وصول أعمال استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات مجدية تجارياً من الموارد المعدنية واتخاذ المنشأة قراراً بعدم الاستمرار في مثل هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.

(د) وجود بيانات كافية تشير إلى أنه، بالرغم من أن التطوير من المرجح أن يستمر في المنطقة المحددة، فإنه من غير المرجح أن يتم استرداد المبلغ الدفتري لأصل الاستكشاف والتقويم بالكامل من خلال التطوير الناجح أو من خلال البيع.

وفي أية حالة من هذا القبيل، أو في حالات مشابهة، يجب على المنشأة إجراء اختبار الهبوط وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦. ويتم إثبات أية خسارة هبوط على أنها مصروف وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقويم للتحقق من الهبوط في قيمتها

٢١ **يجب على المنشأة أن تقرر سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقويم على وحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم مثل هذه الأصول للتحقق من الهبوط في قيمتها. ولا يجوز أن تكون كل وحدة لتوليد النقد أو كل مجموعة من الوحدات يتم تخصيص أصل استكشاف وتقويم عليها أكبر من أي قطاع تشغيلي يتم تحديده وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".**

٢٢ قد يشمل المستوى الذي تحدده المنشأة لأغراض اختبار أصول الاستكشاف والتقويم للتحقق من الهبوط في قيمتها وحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد.

الإفصاح

٢٣ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المثبتة في قوائمها المالية والناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.**

٢٤ للالتزام بالفقرة ٢٣، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم بما في ذلك إثبات أصول الاستكشاف والتقويم.

(ب) مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

٢٥ يجب على المنشأة معالجة أصول الاستكشاف والتقويم على أنها فئة منفصلة من الأصول، وتقديم الإفصاحات المطلوبة إمّا بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ بما يتسق مع طريقة تصنيف الأصول.

تاريخ السريان

٢٦ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٦أ عدّلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في عام ٢٠١٨، الفقرة رقم ١٠. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ و٥٠-٥٣ و٥٤و من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

أحكام التحول

٢٧ إذا كان من غير الممكن عملياً تطبيق متطلب معين من متطلبات الفقرة ١٨ على المعلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويشرح المعيار الدولي للمحاسبة ٨ مصطلح "غير ممكن عملياً".

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

أصول الاستكشاف والتقويم	نفقات الاستكشاف والتقويم التي يتم إثباتها على أنها أصول وفقاً للسياسة المحاسبية للمنشأة.
نفقات الاستكشاف والتقويم	النفقات التي تتكبدها المنشأة بخصوص استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها قبل إمكانية إثبات الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني.
استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة، وذلك بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للاستكشاف في منطقة معينة، إضافة إلى تحديد الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج الموارد المعدنية.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢ح أ (إضافة فقرة)

٤٢ح أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة الترتيبات التعاقدية لحسابات الاستثمار وأدوات التمويل الأخرى مثل السندات والصكوك وما ينتج عنها من مشتقات سواء كانت مستثمرة أو مصدرة لتلك الأدوات. إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن كيفية حساب العوائد أو التكاليف التمويلية الناشئة عنها (على سبيل المثال: فائدة، ربح إيجار، مشاركة مطلقة، مشاركة في مجال محدد، مشاركة بسقف أعلى أو أدنى من العائد، مرابحة متجددة).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ ح أ، وذلك لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الترتيبات التعاقدية لعدد من أدوات التمويل وكيفية حساب عوائدها أو تكاليفها. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق أدوات التمويل وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة.

٤٢ح ب (إضافة فقرة)

٤٢ح ب يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مبالغ الاستثمارات في أدوات الدين المشتراة، والمنقولة، والمباعة خلال الفترة، التي تمثل ديوناً على الآخرين مثل السندات والصكوك والمبالغ المستحقة على المدينين.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح ب، وذلك لمطالبة المنشأة بإفصاح منفصل عن مبالغ الأدوات المالية المشتراة، والمنقولة، والمباعة التي تمثل ديوناً على الآخرين وذلك خلال السنة المالية. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن أدوات الديون لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات مع الشريعة.

٤٢ح ج (إضافة فقرة)

٤٢ح ج إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة رقم ١ (الفقرات المضافة رقم ٧٨و-ز) يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ التمويل لكل نوع من أنواع العقود الآتية على حدة:

أ- قرض تقليدي (تمويل نقدي مباشر).

ب- قرض حسن.

ج- مرابحة (بيع أو شراء سلع بالأجل). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة مرابحة ما يلي:

i. أن تكون السلع محل المرابحة من غير السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن تكون السلع محل المرابحة مما تحتاجه المنشأة لمزاولة عملياتها.

د- تورق (شراء سلع بالأجل في غير النشاط الرئس للمنشأة لغرض بيعها نقداً على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق ما يلي:

i. أن تكون السلع من السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن يكون لها سوق تتداول فيه تلك السلع.

ه- تورق مقترن بالتوكيل بالبيع: (شراء سلع بالأجل مع توكيل البائع ببيعها على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق مقترن بالتوكيل بالبيع وجود نموذج توكيل بالبيع ملحق باتفاقية المرابحة.

و- تمويل استصناع: (تمويل يتحمل فيه الممول أعمال البناء والتصنيع ومسئولية عدم إنجاز البناء). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تمويل استصناع النص في الاتفاقية على وجود طرفين (مستصنع وصانع) وليس بائعاً ومشترياً أو مقرضاً ومقترضاً.

ز- إجارة تمويلية مستقبلية (إجارة أصول قبل اكتمال بنائها).

ح- بيع مع إعادة الاستئجار إجارة تمويلية (اتفاقية بيع وإعادة إجارة والطرف البائع هو المستأجر.

ط- أي عقود أخرى لم تذكر أعلاه، على أن يتم الإفصاح عن مبلغ التمويل لكل عقد على حدة.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح ج لمطالبة المنشأة بالإفصاح بالتفصيل عن مبالغ التمويل بحسب العقود التي تمت لتوفير هذا التمويل. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة.

٤٢ح د (إضافة فقرة)

٤٢ح د يجب الإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية المبنية على أصول، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح د، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية عن مخاطر الأدوات المالية المعتمدة على أصول غير مالية والتي لا يغطيها المعيار.

٤٢ح هـ (إضافة فقرة)

<u>٤٢ح هـ يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة.</u>

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٤٢ح هـ، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة. وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٧

الأدوات المالية: الإفصاحات

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى مطالبة المنشآت بتقديم إفصاحات في قوائمها المالية تمكن المستخدمين من تقويم:

(أ) أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة ولأدائها المالي؛

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة وفي نهاية فترة التقرير، والطريقة التي تدير بها المنشأة تلك المخاطر.

٢ تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

النطاق

٣ يجب على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية ما عدا:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". ولكن في بعض الحالات يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ من المنشأة، أو يسمح لها، بالمحاسبة عن الحصة في المنشأة التابعة أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وفي تلك الحالات، يجب على تلك المنشآت تطبيق متطلبات هذا المعيار، وتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" للحصص التي يتم قياسها بالقيمة العادلة. ويجب على المنشآت أيضاً تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المتصلة بالحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة إلا إذا كانت المشتقة تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

(ب) حقوق وواجبات أصحاب العمل الناشئة عن خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".

(ج) [حذفت]

(د) عقود التأمين حسب تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" أو عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(١) المشتقات التي تكون مُدمجة في عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل.

(٢) مكونات الاستثمار التي تكون مفصولة عن عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ يتطلب مثل هذا الفصل، ما لم يكن مكون الاستثمار المفصول عقد استثمار ذا ميزات مشاركة اختيارية.

(٣) حقوق وواجبات المُصدِر الناشئة عن عقود التأمين التي تستوفي تعريف عقود الضمان المالي، إذا كان المُصدِر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ عند إثبات وقياس العقود. ومع ذلك، يجب على المُصدر تطبيق المعيار الدولي

للتقرير المالي ١٧ إذا اختار، وفقاً للفقرة ٧(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، أن يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عند إثبات وقياس العقود.

(٤) حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود بطاقات ائتمان، أو عقود مشابهة تنص على ترتيبات للائتمان أو الدفع، تصدرها المنشأة وتستوفي تعريف عقد التأمين إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك الحقوق والواجبات وفقاً للفقرة ٧(ح) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والفقرة ٢/١(هـ)(٤) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(٥) حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود تأمين تصدرها المنشأة وتقيد التعويض عن الأحداث المغطاة بالمبلغ الذي كان سيتطلبه تسوية الواجب المترتب بموجب العقد على حامل الوثيقة، إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ٨أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على تلك العقود.

(هـ) الأدوات المالية والعقود والواجبات التي بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، باستثناء أن هذا المعيار ينطبق على العقود التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(و) الأدوات التي يلزم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المُثبتة وغير المُثبتة. وتشمل الأدوات المالية المُثبتة الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وتشمل الأدوات المالية غير المُثبتة بعض الأدوات المالية التي رغم أنها تقع خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنها تقع في نطاق هذا المعيار.

٥ ينطبق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي والتي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٥أ تنطبق متطلبات الإفصاح عن المخاطر الائتمانية الواردة في الفقرات ٣٥أ-٣٥ن على تلك الحقوق التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" أنه تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لأغراض إثبات مكاسب أو خسائر الهبوط. ويجب أن تتضمن أية إشارة واردة في هذه الفقرات إلى الأصول المالية أو الأدوات المالية الإشارة إلى تلك الحقوق ما لم يُحدَّد خلاف ذلك.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦ عندما يتطلب هذا المعيار إفصاحات بحسب فئة الأداة المالية، يجب على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تكون مناسبة لطبيعة المعلومات المفصح عنها وتراعي خصائص تلك الأدوات المالية. ويجب على المنشأة تقديم ما يكفي من المعلومات للسماح بالمطابقة مع البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي.

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

٧ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي وأدائها المالي.**

قائمة المركز المالي

أصناف الأصول المالية والالتزامات المالية

٨ يجب الإفصاح عن المبالغ الدفترية لكل من الأصناف الآتية، المحددة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إمّا في قائمة المركز المالي أو في

الإيضاحات:

(أ) الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، بحيث تظهر بشكلٍ منفصل (١) تلك المُعيَّنة على أنها كذلك عند الإثبات الأولي أو لاحقاً وفقاً للفقرة ١/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ و(٢) تلك المقيسة على هذا النحو وفقاً للاختيار الوارد في الفقرة ٥/٣/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ و(٣) تلك المقيسة على هذا النحو وفقاً للاختيار الوارد في الفقرة ١٣٣أ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ و(٤) تلك المقيسة بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب)-(د) [حذفت]

(هـ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، بحيث تظهر بشكلٍ منفصل (١) تلك المعينة على أنها كذلك عند الإثبات الأولي أو لاحقاً وفقاً للفقرة ١/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ و(٢) تلك التي تستوفي تعريف المحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(و) الأصول المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة.

(ز) الالتزامات المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة.

(ح) الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، بحيث تظهر بشكل منفصل (١) الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ و(٢) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المعينة على أنها كذلك عند الإثبات الأولي وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٩ إذا قامت المنشأة بتعيين أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية) على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والذي لولا ذلك كان سيتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستنفدة، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) الحد الأقصى لتعرض الأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية) *للمخاطر الائتمانية* (انظر الفقرة ٣٦(أ)) في نهاية فترة التقرير.

(ب) المبلغ الذي تخفِّض به أي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة ذلك الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (انظر الفقرة ٣٦(ب)).

(ج) مبلغ التغير، خلال الفترة وبشكل تراكمي، في القيمة العادلة للأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية) الذي يُعزى إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل المالي، والذي يتم تحديده إمّا:

(١) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يُعزى إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها *مخاطر السوق*؛ أو

(٢) باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بمصداقية أكبر عن مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يُعزى إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل.

وتشمل التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق التغيرات فيما يُرصد من معدل فائدة (مؤشر مرجعي) أو سعر سلعة أو سعر صرف عملة أجنبية أو مؤشر للأسعار أو للمعدلات.

(د) مبلغ التغير في القيمة العادلة لأية مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة، يكون قد حدث خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تعيين الأصل المالي.

١٠ إذا قامت المنشأة بتعيين التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢/٢/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وكانت مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٧/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) مبلغ التغير، بشكل تراكمي، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يُعزى إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام. (انظر الفقرات ب٥/٧/١٣-ب٥/٧/٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بتحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام).

(ب) الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي والمبلغ الذي ستكون المنشأة مطالبة تعاقدياً بدفعه عند الاستحقاق إلى حامل الواجب.

(ج) أي تحويلات للمكسب التراكمي أو الخسارة التراكمية ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

(د) في حالة إلغاء إثبات الالتزام خلال الفترة؛ المبلغ (إن وجد) المعروض ضمن الدخل الشامل الآخر الذي تحقق عند إلغاء الإثبات.

١٠أ إذا قامت المنشأة بتعيين التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٤/٢/٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وكانت مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة لذلك الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الربح أو الخسارة (انظر الفقرتين ٥/٧/٧ و٥/٧/٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) مبلغ التغير، خلال الفترة وبشكل تراكمي، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يُعزى إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام (انظر الفقرات ب٥/٧/١٣-ب٥/٧/٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للاطلاع على إرشادات بشأن تحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام)؛

(ب) الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي والمبلغ الذي ستكون المنشأة مطالبة تعاقدياً بدفعه عند الاستحقاق إلى حامل الواجب.

١١ يجب على المنشأة أيضاً الإفصاح عن:

(أ) وصف مفصل للطرق المستخدمة للالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩(ج) و١٠(أ) و١٠أ(أ) والفقرة ٥/٧/٧(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بما في ذلك توضيح لسبب اعتبار أن الطريقة تُعد مناسبة.

(ب) إذا اعتقدت المنشأة أن الإفصاح الذي قدمته، سواءً في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، للالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩(ج) أو ١٠(أ) أو ١٠أ(أ) أو الفقرة ٥/٧/٧(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا يعبر بصدق عن التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يُعزى إلى التغيرات في مخاطرها الائتمانية؛ فإنها تفصح عن أسباب التوصل لهذا الاستنتاج والعوامل التي تعتقد أنها ذات صلة.

(ج) وصف مفصل للمنهجية أو المنهجيات المستخدمة في تحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيُحدِث أو يضخم عدم التماثل المحاسبي في الربح أو الخسارة (انظر الفقرتين ٥/٧/٧ و٥/٧/٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وإذا كانت المنشأة مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٥/٧/٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فإن الإفصاح يجب أن يتضمن وصفاً مفصلا للعلاقة الاقتصادية الموضحة في الفقرة ب٥/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

١١أ إذا كانت المنشأة قد عينت استثمارات في أدوات حقوق الملكية ليتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، وفقاً لما هو مسموح به في الفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم تعيينها ليتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

(ب) أسباب استخدام هذا العرض البديل.

(ج) القيمة العادلة لكلٍ من هذه الاستثمارات في نهاية فترة التقرير.

(د) توزيعات الأرباح التي تم إثباتها خلال الفترة، مع التوضيح المنفصل لتلك المتعلقة بالاستثمارات التي تم إلغاء إثباتها خلال فترة التقرير وتلك المتعلقة بالاستثمارات المحتفظ بها في نهاية فترة التقرير.

(هـ) أي تحويلات للمكسب التراكمي أو الخسارة التراكمية ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

١١ب إذا قامت المنشأة بإلغاء إثبات استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) أسباب استبعاد الاستثمارات.

(ب) القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ إلغاء الإثبات.

(ج) المكسب التراكمي أو الخسارة التراكمية من الاستبعاد.

إعادة التصنيف

١٢-١٢أ [حذفت]

١٢ب يجب على المنشأة الإفصاح عمّا إذا كانت، في فترات التقرير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف أي أصول مالية وفقاً للفقرة ٤/٤/١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة أن تفصح، لكل حدث من هذا القبيل، عمّا يلي:

(أ) تاريخ إعادة التصنيف.

(ب) توضيح مفصل للتغيير الذي تم في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمنشأة.

(ج) المبلغ الذي أعيد تصنيفه إلى ومن كل صنف.

١٢ج لكل فترة تقرير تلي إعادة التصنيف وإلى أن يتم إلغاء الإثبات، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي للأصول التي أعيد تصنيفها من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/٤/١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) معدل الفائدة الفعلي الذي تم تحديده في تاريخ إعادة التصنيف؛

(ب) إيراد الفائدة الذي تم إثباته.

١٢د إذا قامت المنشأة، منذ آخر تاريخ تقرير سنوي لها، بإعادة تصنيف أصول مالية من صنف القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية في نهاية فترة التقرير؛

(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير فيما لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية.

١٣ [حذفت]

المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية

١٣أ تكمل الإفصاحات الواردة في الفقرات ١٣ب-١٣هـ متطلبات الإفصاح الأخرى الواردة في هذا المعيار، وهي مطلوبة لجميع الأدوات المالية المُثبتة التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وتنطبق هذه الإفصاحات أيضاً على الأدوات المالية المثبتة التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة، بغض النظر عمّا إذا كانت تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

١٣ب يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الأثر أو الأثر المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي للمنشأة. وهذا يشمل الأثر أو الأثر المحتمل لحقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة للمنشأة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ.

١٣ج لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٣ب، يجب على المنشاة الإفصاح، في نهاية فترة التقرير، عن المعلومات الكمية الآتية بشكل منفصل للأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ:

(أ) المبالغ الإجمالية لتلك الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة؛

(ب) المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي؛

(ج) صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي؛

(د) المبالغ الخاضعة لترتيب معاوضة رئيسي واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة والتي لولا ذلك لا تُدرج ضمن الفقرة ١٣ج(ب)، بما في ذلك:

(١) المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المثبتة التي لا تستوفي بعض أو جميع ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢؛

(٢) المبالغ المتعلقة بضمان مالي (بما في ذلك الضمان الرهني النقدي)؛

(هـ) المبلغ الصافي بعد طرح المبالغ الواردة في البند (د) من المبالغ الواردة في البند (ج) أعلاه.

يجب عرض المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة في شكل جدول، بشكل منفصل للأصول المالية والالتزامات المالية، ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبة.

١٣د يجب أن يقتصر مجموع المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه لأداة، وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، على المبلغ الوارد في الفقرة ١٣ج(ج) لتلك الأداة.

١٣هـ يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الإفصاحات وصفاً لحقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة للمنشأة التي تخضع لترتيبات المقاصة الرئيسية واجبة النفاذ والاتفاقيات المشابهة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

١٣و إذا كانت المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٣ب-١٣هـ يتم الإفصاح عنها في أكثر من إيضاح مرفق بالقوائم المالية، فيجب على المنشأة أن تربط بين تلك الإيضاحات بإشارات مرجعية.

الضمان الرهني

١٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) المبلغ الدفتري للأصول المالية التي قامت برهنها على أنها ضمان رهني لالتزامات أو التزامات محتملة، بما في ذلك المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها وفقاً للفقرة ٣/٢/٢٣(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) الشروط والأحكام المتعلقة برهنها.

١٥ عندما تحتفظ المنشأة بضمان رهني (لأصول مالية أو غير مالية) ويكون مسموحاً لها ببيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه في حالة عدم تعثر مالك الضمان الرهني في السداد، فيجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) القيمة العادلة للضمان الرهني المحتفظ به؛

(ب) القيمة العادلة لأي ضمان رهني من هذا القبيل تم بيعه أو أعيد رهنه، وما إذا كان على المنشأة واجب بإعادته؛

(ج) الشروط والأحكام المرتبطة باستخدامها للضمان الرهني.

حساب مخصص للخسائر الائتمانية

١٦ [حذفت]

١٦أ لا يتم تخفيض المبلغ الدفتري للأصول المالية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/١/٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بمقدار مخصص الخسارة ولا يجوز للمنشأة أن تعرض مخصص الخسارة بشكل منفصل في قائمة المركز

المالي على أنه تخفيض للمبلغ الدفتري للأصل المالي. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن مخصص الخسارة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المُدمجة المتعددة

١٧ إذا أصدرت المنشأة أداةً تتضمن التزاماً ومكون حقوق ملكية معاً (انظر الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢) وكان للأداة مشتقات مُدمجة متعددة تعتمد قيمها على بعضها (كأن تكون أداة دين قابلة للتحويل وللاستدعاء)، فيجب عليها الإفصاح عن وجود تلك السمات.

التعثرات والخروقات

١٨ فيما يخص *القروض مستحقة السداد* المثبتة في نهاية فترة التقرير؛ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) تفاصيل أي تعثرات خلال الفترة في سداد المبلغ الأصلي أو الفائدة أو صندوق لسداد الدين أو شروط الاسترداد لتلك القروض مستحقة السداد؛

(ب) المبلغ الدفتري للقروض مستحقة السداد المتعثرة في نهاية فترة التقرير؛

(ج) ما إذا كان التعثر قد تمت معالجته أو تم إعادة التفاوض على شروط القروض مستحقة السداد، قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

١٩ إذا وقعت، خلال الفترة، خروقات أخرى لشروط اتفاقيات القروض بخلاف تلك الواردة في الفقرة ١٨، فيجب على المنشأة الإفصاح عن نفس المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٨ إذا سمحت تلك الخروقات للمقرض بطلب تعجيل السداد (ما لم تكن الخروقات قد تمت معالجتها أو تم إعادة التفاوض على شروط القروض، في نهاية فترة التقرير أو قبلها).

قائمة الدخل الشامل

بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر

٢٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر الآتية إمّا في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات:

(أ) صافي المكاسب أو صافي الخسائر من:

(١) الأصول المالية أو الالتزامات المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع التوضيح المنفصل لتلك المكاسب أو الخسائر من الأصول المالية أو الالتزامات المالية المعينة على أنها كذلك عند إثباتها الأولي أو لاحقاً وفقاً للفقرة ١/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وتلك المكاسب أو الخسائر من الأصول المالية أو الالتزامات المالية المقيسة بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (على سبيل المثال، الالتزامات المالية التي تستوفي تعريف مُحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وفيما يخص الالتزامات المالية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيجب على المنشأة أن توضح بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر والمبلغ الذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

(٢) – (٤) [حذفت]

(٥) الالتزامات المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة.

(٦) الأصول المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة.

(٧) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(٨) الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/١/٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بحيث تظهر بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمبلغ المُعاد تصنيفه عند إلغاء الإثبات من الدخل الشامل الآخر المتراكم إلى الربح أو الخسارة للفترة.

(ب) مجموع إيراد الفائدة ومجموع مصروف الفائدة (المحسوبان باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) للأصول المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة أو المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/١/٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (بحيث تظهر تلك المبالغ بشكل منفصل)؛ أو الالتزامات المالية غير المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ج) دخل ومصروف الأتعاب (بخلاف المبالغ المُضمَّنة في تحديد معدل الفائدة الفعلية) الناشئة عن:

(١) الأصول المالية والالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) الأمانة وأنشطة الاستئمان الأخرى التي ينتج عنها الاحتفاظ بأصول أو الاستثمار فيها بالنيابة عن الأفراد وصناديق الأمانة وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى.

(د) [حذفت]

(هـ) [حذفت]

٢٠أ يجب على المنشأة الإفصاح عن تحليل للمكسب أو الخسارة التي تم إثباتها في قائمة الدخل الشامل والناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة، مع التوضيح المنفصل للمكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات تلك الأصول المالية. ويجب أن يتضمن هذا الإفصاح أسباب إلغاء إثبات تلك الأصول المالية.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢١ وفقاً للفقرة ١١٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)، تفصح المنشأة عن المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية. ومن المتوقع أن تكون المعلومات المتعلقة بأساس أو أسس قياس الأدوات المالية المستخدمة في إعداد القوائم المالية معلومات ذات أهمية نسبية عن السياسات المحاسبية.

المحاسبة عن التحوط

٢١أ يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٢١ب-٢٤و لتلك التعرضات للمخاطر التي تتحوط منها المنشأة والتي تختار لها المنشأة تطبيق المحاسبة عن التحوط. ويجب أن تقدم إفصاحات المحاسبة عن التحوط معلومات عن:

(أ) استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر وكيفية تطبيقها لإدارة المخاطر؛

(ب) كيف يمكن لأنشطة التحوط الخاصة بالمنشأة أن تؤثر على مبلغ تدفقاتها النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها؛

(ج) الأثر الذي كان للمحاسبة عن التحوط على قائمة المركز المالي للمنشأة وقائمتها للدخل الشامل وقائمتها للتغيرات في حقوق الملكية.

٢١ب يجب على المنشأة عرض الإفصاحات المطلوبة في إيضاحٍ واحد أو في قسم منفصل في قوائمها المالية. ولكن لا يلزم المنشأة أن تكرر المعلومات التي تم عرضها بالفعل في موضع آخر، شريطة أن يتم تضمين المعلومات عن طريق الإحالة المرجعية في القوائم المالية إلى التقارير الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط الخاصة بالقوائم المالية وفي نفس وقت استخدامها. وبدون تضمين المعلومات عن طريق الإحالة المرجعية إلى مصدرها، فإن القوائم المالية تكون غير مكتملة.

٢١ج عندما تتطلب الفقرات ٢١أ-٢٤و من المنشأة فصل المعلومات المفصح عنها بحسب صنف المخاطر، يجب على المنشاة تحديد كل صنف من أصناف المخاطر على أساس أوجه التعرض للمخاطر التي تقرر المنشأة التحوط منها والتي تُطبَّق لها المحاسبة عن التحوط. ويجب على المنشأة تحديد أصناف المخاطر بشكل متسق لجميع الإفصاحات الخاصة بالمحاسبة عن التحوط.

٢١د لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٢١أ، يجب على المنشأة (باستثناء ما هو محدد بخلاف ذلك أدناه) أن تحدد حجم التفاصيل التي ستفصح عنها، وحجم التركيز الذي ستوليه لمختلف جوانب متطلبات الإفصاح، والمستوى المناسب للتجميع أو التفصيل، وما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى توضيحات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها. ولكن يجب على المنشأة استخدام مستوى التجميع أو التفصيل نفسه الذي تستخدمه لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة".

استراتيجية إدارة المخاطر

٢٢ [حذفت]

٢٢أ يجب على المنشأة توضيح استراتيجيتها لإدارة المخاطر لكل صنف من أصناف التعرض للمخاطر التي تقرر التحوط منها والتي تُطبَّق لها المحاسبة عن التحوط. وينبغي أن يمكِّن هذا التوضيح مستخدمي القوائم المالية من تقويم (على سبيل المثال):

(أ) كيفية نشوء كل خطر.

(ب) كيفية إدارة المنشأة لكل خطر؛ ويتضمن ذلك ما إذا كانت المنشأة تتحوط لبند في مجمله من جميع المخاطر أم تتحوط من مكون معين من مكونات مخاطر البند، والسبب في ذلك.

(ج) مدى التعرض للمخاطر التي تديرها المنشأة.

٢٢ب لكي تكون المعلومات مستوفية للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٢أ، ينبغي أن تتضمن (على سبيل المثال لا الحصر) وصفاً لما يلي:

(أ) أدوات التحوط التي تستخدم (وكيفية استخدامها) للتحوط من التعرض للمخاطر؛

(ب) كيفية تحديد المنشأة للعلاقة الاقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط لغرض تقييم فاعلية التحوط؛

(ج) كيفية تحديد المنشأة لنسبة التحوط وما هي مصادر عدم فاعلية التحوط.

٢٢ج عندما تعين المنشأة مكون مخاطر معين على أنه بند متحوط له (انظر الفقرة ٦/٣/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) فيجب عليها أن تقدم، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٢أ و٢٢ب، معلومات نوعية أو كمية بشأن:

(أ) كيفية تحديدها لمكون المخاطر المعين على أنه بند متحوط له (بما في ذلك وصف لطبيعة العلاقة بين مكون المخاطر والبند ككل)؛

(ب) كيفية ارتباط مكون المخاطر بالبند في مجمله (على سبيل المثال، أن مكون المخاطر المعين قد غطى في السابق ما نسبته ٨٠ بالمائة في المتوسط من التغيرات في القيمة العادلة للبند ككل).

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها

٢٣ [حذفت]

٢٣أ ما لم يتم إعفاء المنشأة بموجب الفقرة ٢٣ج، فيجب عليها الإفصاح بحسب صنف المخاطر عن معلومات كمية تسمح لمستخدمي قوائمها المالية بتقويم أحكام وشروط أدوات التحوط وكيف تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها وعدم تأكدها.

٢٣ب لكي تكون المنشأة مستوفية للمتطلب الوارد في الفقرة ٢٣أ، يجب عليها تقديم تفصيل يفصح عمّا يلي:

(أ) نبذة عن توقيت المبلغ الاسمي لأداة التحوط؛

(ب) عند الاقتضاء، متوسط السعر أو المعدل (على سبيل المثال، سعر التنفيذ أو السعر الآجل وخلافه) لأداة التحوط.

٢٣ج في الحالات التي تقوم فيها المنشأة بإعادة تعيين علاقات التحوط بشكل متكرر (أي إيقافها والبدء فيها من جديد) نظراً للتغير المتكرر في كلٍ من أداة التحوط والبند المتحوط له (أي إن المنشأة تستخدم عملية تفاعلية لا يظل فيها كل من التعرض وأدوات التحوط المستخدمة لإدارة ذلك التعرض هي نفسها لفترة طويلة – كما في المثال الوارد في الفقرة ب٦/٥/٢٤(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فإن المنشأة:

(أ) تُعفى من تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٣أ و٢٣ب.

(ب) يجب عليها الإفصاح عن:

(١) معلومات عن استراتيجية إدارة المخاطر النهائية فيما يتعلق بعلاقات التحوط تلك؛

(٢) وصف لكيفية قيام المنشأة بعكس استراتيجيتها لإدارة المخاطر من خلال استخدام المحاسبة عن التحوط وتعيين علاقات التحوط المحددة تلك؛

(٣) إشارة إلى وتيرة عدم الاستمرار في علاقات التحوط واستئنافها كجزء من إجراءات المنشأة فيما يتعلق بعلاقات التحوط تلك.

٢٣د يجب على المنشأة الإفصاح بحسب صنف المخاطر عن مصادر عدم فاعلية التحوط التي من المتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال مدتها.

٢٣هـ إذا برزت مصادر أخرى لعدم فاعلية التحوط في علاقة تحوط، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك المصادر بحسب صنف المخاطر وتوضيح عدم فاعلية التحوط الناتجة.

٢٣و فيما يخص التحوطات للتدفقات النقدية، يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف لأية معاملة كانت متوقعة واستُخدمت لها المحاسبة عن التحوط في الفترة السابقة، ولكنها لم تعد متوقعة الآن.

آثار المحاسبة عن التحوط على المركز المالي والأداء المالي

٢٤ [حذفت]

٢٤أ يجب على المنشأة الإفصاح، في شكل جدول، عن المبالغ الآتية المتعلقة بالبنود المعينة على أنها أدوات تحوط وذلك بشكلٍ منفصل بحسب صنف المخاطر لكل نوع من التحوط (تحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفقات النقدية أو التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية):

(أ) المبلغ الدفتري لأدوات التحوط (الأصول المالية بشكلٍ منفصل عن الالتزامات المالية)؛

(ب) البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أداة التحوط؛

(ج) التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المستخدم على أنه الأساس لإثبات عدم فاعلية التحوط للفترة؛

(د) المبالغ الاسمية (بما في ذلك الكميات مثل الأطنان أو الأمتار المكعبة) لأدوات التحوط.

٢٤ب يجب على المنشأة الإفصاح، في شكل جدول، عن المبالغ الآتية المتعلقة بالبنود المتحوط لها وذلك بشكل منفصل بحسب صنف المخاطر لأنواع التحوطات الآتية:

(أ) تحوطات القيمة العادلة:

(١) المبلغ الدفتري للبند المتحوط له المثبت في قائمة المركز المالي (مع عرض الأصول بشكلٍ منفصل عن الالتزامات)؛

(٢) المبلغ المتراكم لتعديلات تحوط القيمة العادلة على البند المتحوط له المُضمَّن في المبلغ الدفتري للبند المتحوط له المثبت في قائمة المركز المالي (مع عرض الأصول بشكلٍ منفصل عن الالتزامات)؛

(٣) البند المستقل في قائمة المركز المالي الذي يتضمن البند المتحوط له؛

(٤) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم على أنه الأساس لإثبات عدم فاعلية التحوط للفترة؛

(٥) المبلغ المتراكم لتعديلات تحوط القيمة العادلة المتبقي في قائمة المركز المالي لأي بنود متحوط لها لم يعد يتم تعديلها بمكاسب وخسائر التحوط وفقاً للفقرة ٦/٥/١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) تحوطات التدفقات النقدية والتحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية:

(١) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم على أنه الأساس لإثبات عدم فاعلية التحوط للفترة (يعني هذا فيما يخص تحوطات التدفقات النقدية، التغير في القيمة المستخدمة لتحديد عدم الفاعلية المثبت للتحوط وفقاً للفقرة ١١/٥/٦(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(٢) الأرصدة في احتياطي تحوط التدفقات النقدية واحتياطي ترجمة العملات الأجنبية للتحوطات المستمرة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرتين ١١/٥/٦ و١٣/٥/٦(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(٣) الأرصدة المتبقية في احتياطي تحوط التدفقات النقدية واحتياطي ترجمة العملات الأجنبية من أية علاقات تحوط لم يعد يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط لها.

٢٤ج يجب على المنشأة الإفصاح، في شكل جدول، عن المبالغ الآتية بشكلٍ منفصل بحسب صنف المخاطر لأنواع التحوطات الآتية:

(أ) تحوطات القيمة العادلة:

(١) عدم فاعلية التحوط - أي الفرق بين مكاسب أو خسائر التحوط لأداة التحوط والبند المتحوط له – المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر لتحوطات أداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(٢) البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم الفاعلية المثبت للتحوط.

(ب) تحوطات التدفقات النقدية والتحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية:

(١) مكاسب أو خسائر التحوط لفترة التقرير التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر؛

(٢) عدم الفاعلية المثبت للتحوط ضمن الربح أو الخسارة؛

(٣) البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم الفاعلية المثبت للتحوط.

(٤) المبلغ الذي أعيد تصنيفه من احتياطي تحوط التدفقات النقدية أو احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١) (مع التمييز بين المبالغ التي استُخدمت لها المحاسبة عن التحوط في السابق ولكن لم يعد متوقعاً أن تحدث لها تدفقات نقدية مستقبلية متحوط لها، والمبالغ التي قد تم تحويلها لأن البند المتحوط له قد أثر على الربح أو الخسارة)؛

(٥) البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن تعديل إعادة التصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١)؛

(٦) فيما يخص تحوطات صافي المراكز؛ مكاسب أو خسائر التحوط المثبتة في بند منفصل في قائمة الدخل الشامل (انظر الفقرة ٤/٦/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٢٤د عندما يكون حجم علاقات التحوط التي ينطبق عليها الإعفاء الوارد في الفقرة ٢٣ج غير معبر عن الأحجام العادية خلال الفترة (أي أن الحجم في تاريخ التقرير لا يعكس الأحجام خلال الفترة)، فإن المنشأة يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب اعتقادها أن الأحجام غير معبّرة.

٢٤هـ يجب على المنشأة تقديم مطابقة لكل مكون من مكونات حقوق الملكية وتحليل للدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ بحيث يميزان عند النظر إليهما مجتمعين:

(أ) كحد أدنى، بين المبالغ المتعلقة بالإفصاحات الواردة في الفقرة ٢٤ج(ب)(١) و(ب)(٤) وكذلك المبالغ التي تمت المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ١١/٥/٦(د)(١) و(د)(٣) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) بين المبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية للخيارات التي تتحوط لبنود تتعلق بمعاملات، والمبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية للخيارات التي تتحوط لبنود تتعلق بفترة زمنية عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن القيمة الزمنية للخيار وفقاً للفقرة ١٥/٥/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) بين المبالغ المتعلقة بالعناصر الآجلة في العقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية التي تتحوط لبنود تتعلق بمعاملات، والمبالغ المتعلقة بالعناصر الآجلة في العقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية التي تتحوط لبنود تتعلق بفترة زمنية عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تلك المبالغ وفقاً للفقرة ١٦/٥/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٤و يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة ٢٤هـ بشكل منفصل بحسب صنف المخاطر. ويمكن تقديم هذا التفصيل الذي بحسب المخاطر ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

خيار تعيين التعرض لخطر ائتماني على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢٤ز إذا قامت المنشأة بتعيين أداة مالية، أو نسبة منها، على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لأنها تستخدم مشتقة ائتمانية لإدارة المخاطر الائتمانية لتلك الأداة المالية، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) مطابقة لكل من المبلغ الاسمي والقيمة العادلة في بداية ونهاية الفترة للمشتقات الائتمانية التي قد تم استخدامها لإدارة المخاطر الائتمانية للأدوات المالية المعينة على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ١/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) المكسب أو الخسارة المثبتة ضمن الربح أو الخسارة عند تعيين أداة مالية، أو نسبة منها، على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ١/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) عند عدم الاستمرار في قياس أداة مالية، أو نسبة منها، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يتم الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الأداة المالية التي أصبحت المبلغ الدفتري الجديد وفقاً للفقرة ٤/٧/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمبلغ الاسمي أو الأصلي ذي الصلة (باستثناء تقديم معلومات المقارنة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١، ففي هذه الحالة لا يلزم المنشأة الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح في الفترات اللاحقة).

عدم التأكد الناشئ عن إحلال معدل الفائدة المرجعي

٢٤ح فيما يخص علاقات التحوط التي تطبق عليها المنشأة الاستثناءات الموضحة في الفقرات ٤/٨/٦–١٢/٨/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو الفقرات ١٠٢د–١٠٢ن من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) معدلات الفائدة المرجعية المهمة التي تتعرض لها علاقات التحوط الخاصة بالمنشأة؛

(ب) مدى التعرض للمخاطر الذي تديره المنشأة والذي يتأثر بشكل مباشر بإحلال معدل الفائدة المرجعي؛

(ج) كيفية إدارة المنشأة لعملية التحول إلى معدلات الفائدة المرجعية البديلة؛

(د) وصف للافتراضات أو الاجتهادات المهمة التي وضعتها أو مارستها الإدارة عند تطبيق هذه الفقرات (على سبيل المثال، الافتراضات أو الاجتهادات المتعلقة بتحديد الوقت الذي تزول فيه حالة عدم التأكد الناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفقات النقدية المستندة إلى معدل الفائدة المرجعي)؛

(هـ) المبلغ الاسمي لأدوات التحوط في علاقات التحوط تلك.

إفصاحات إضافية تتعلق بإحلال معدل الفائدة المرجعي

٢٤ط لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر إحلال معدل الفائدة المرجعي على الأدوات المالية للمنشأة واستراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر، يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات عمّا يلي:

(أ) طبيعة ومدى المخاطر التي تتعرض لها المنشأة والناشئة عن الأدوات المالية الخاضعة لإحلال معدل الفائدة المرجعي، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر؛

(ب) التقدم الذي أحرزته المنشأة في إنجاز التحول إلى المعدلات المرجعية البديلة، وكيفية إدارة المنشأة لهذا التحول.

٢٤ي لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٢٤ط، يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي:

(أ) كيفية إدارة المنشأة للتحول إلى المعدلات المرجعية البديلة والتقدم الذي أحرزته حتى تاريخ التقرير والمخاطر التي تتعرض لها والناشئة عن الأدوات المالية بسبب التحول؛

(ب) معلومات كمّية، مفصلة حسب معدل الفائدة المرجعي المهم الخاضع لإحلال معدل الفائدة المرجعي، عن الأدوات المالية التي لم تتحول بعد إلى معدل مرجعي بديل كما في نهاية فترة التقرير، على أن تذكر هذه المعلومات بشكل منفصل:

(١) الأصول المالية غير المشتقة؛

(٢) الالتزامات المالية غير المشتقة؛

(٣) المشتقات؛

(ج) وصف للتغييرات التي طرأت على استراتيجية إدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة (انظر الفقرة ٢٢أ) إذا كانت المخاطر المحددة في الفقرة ٢٤ي(أ) قد أدت إلى حدوث مثل هذه التغييرات.

القيمة العادلة

٢٥ باستثناء ما هو موضح في الفقرة ٢٩، يجب على المنشأة أن تفصح لكل صنف من الأصول المالية والالتزامات المالية (انظر الفقرة ٦) عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها بمبلغها الدفتري.

٢٦ عند الإفصاح عن القيم العادلة، يجب على المنشأة تجميع الأصول المالية والالتزامات المالية في فئات، ولكن لا يجوز لها أن تقوم بإجراء مقاصة فيما بينها إلا إذا تمت المقاصة بين مبالغها الدفترية في قائمة المركز المالي.

٢٧-٢٧ب [حذفت]

٢٨ في بعض الحالات، لا تقوم المنشأة بإثبات مكسب أو خسارة عند الإثبات الأولي لأصل مالي أو التزام مالي لأن القيمة العادلة لا يمكن الاستدلال عليها بسعر معلن في سوق نشطة لأصل او التزام مماثل (أي، مدخل من المستوى ١) ولا تستند إلى أسلوب تقويم يستخدم فقط بيانات من أسواق يمكن رصدها (انظر الفقرة ب٢/١/٥أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة الإفصاح بحسب فئة الأصل المالي أو الالتزام المالي عن:

(أ) سياستها المحاسبية لإثبات الفرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسعر المعاملة ضمن الربح أو الخسارة لتعكس التغير في العوامل (بما في ذلك عامل الزمن) التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام (انظر الفقرة ب٢/١/٥أ(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(ب) الفرق الإجمالي الذي لم يتم إثباته بعد ضمن الربح أو الخسارة في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغيرات في رصيد هذا الفرق.

(ج) أسباب خلوص المنشأة إلى أن سعر المعاملة لم يكن أفضل دليل على القيمة العادلة، بما في ذلك وصف للأدلة التي تدعم القيمة العادلة.

٢٩ لا تكون إفصاحات القيمة العادلة مطلوبة:

(أ) عندما يكون المبلغ الدفتري مقارباً بشكل معقول للقيمة العادلة، على سبيل المثال، للأدوات المالية مثل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين قصيرة الأجل والمبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين قصيرة الأجل؛ أو

(ب) [حذفت]

(ج) [حذفت]

(د) لالتزامات عقود الإيجار.

٣٠ [حذفت]

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

٣١ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تكون المنشأة معرضة لها في نهاية فترة التقرير.**

٣٢ تركز الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٣-٤٢ على المخاطر التي تنشأ عن الأدوات المالية والكيفية التي تمت إدارتها بها. وتشمل هذه المخاطر عادة، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية و*مخاطر السيولة* ومخاطر السوق.

٣٢أ إن تقديم الإفصاحات النوعية في سياق الإفصاحات الكمية يمكِّن المستخدمين من الربط بين الإفصاحات ذات الصلة وبالتالي تكوين صورة عامة عن طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية. ويسهم التفاعل بين الإفصاحات النوعية والكمية في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تمكِّن المستخدمين بشكلٍ أفضل من تقويم تعرض المنشأة للمخاطر.

الإفصاحات النوعية

٣٣ لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها؛

(ب) أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛

(ج) أي تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

٣٤ لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) بيانات كمية موجزة عن تعرضها لتلك المخاطر في نهاية فترة التقرير. ويجب أن يستند هذا الإفصاح إلى المعلومات المقدمة داخلياً إلى كبار موظفي إدارة المنشأة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة")، على سبيل المثال مجلس إدارة المنشأة أو رئيسها التنفيذي.

(ب) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٥أ-٤٢، في حدود ما لم يتم تقديمه وفقاً للبند (أ).

(ج) نقاط تركز المخاطر إذا لم تكن واضحة من الإفصاحات المقدمة وفقاً للبندين (أ) و(ب).

٣٥ إذا كانت البيانات الكمية المفصح عنها في نهاية فترة التقرير غير معبِّرة عن تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة، فيجب على المنشأة تقديم معلومات إضافية تكون معبِّرة.

المخاطر الائتمانية

النطاق والأهداف

٣٥أ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٣٥و-٣٥ن على الأدوات المالية التي تنطبق عليها متطلبات الهبوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وبالرغم من ذلك:

(أ) فيما يخص المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء ومبالغ الإيجار مستحقة التحصيل، تنطبق الفقرة ٣٥ي(أ) على تلك المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء أو مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل التي يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها وفقاً للفقرة ١٥/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إذا تم تعديل تلك الأصول المالية رغم أنها تجاوزت موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً؛

(ب) لا تنطبق الفقرة ٣٥ك(ب) على مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل.

٣٥ب يجب أن تمكِّن الإفصاحات عن المخاطر الائتمانية، المقدمة وفقاً للفقرات ٣٥و-٣٥ن، مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الائتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن توفر الإفصاحات عن المخاطر الائتمانية:

(أ) معلومات بشأن ممارسات المنشأة لإدارة المخاطر الائتمانية وكيفية ارتباطها بإثبات وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك الطرق والافتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة؛

(ب) معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقويم المبالغ الواردة في القوائم المالية والناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك التغييرات في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة وأسباب تلك التغييرات؛

(ج) معلومات بشأن تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية (أي المخاطر الائتمانية الملازمة للأصول المالية للمنشأة والتعهدات بتقديم ائتمان) بما في ذلك نقاط تركز المخاطر الائتمانية المهمة.

٣٥ج لا يلزم المنشأة أن تكرر المعلومات التي تم عرضها بالفعل في موضع آخر، شريطة أن يتم تضمين المعلومات عن طريق الإحالة المرجعية في القوائم المالية إلى التقارير الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط الخاصة بالقوائم المالية وفي نفس وقت استخدامها. وبدون تضمين المعلومات عن طريق الإحالة المرجعية إلى مصدرها، فإن القوائم المالية تكون غير مكتملة.

٣٥د لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٣٥ب، يجب على المنشأة (باستثناء ما هو محدد بخلاف ذلك) أن تحدد حجم التفاصيل التي ستفصح عنها، وحجم التركيز الذي ستوليه لمختلف جوانب متطلبات الإفصاح، والمستوى المناسب للتجميع أو التفصيل، وما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى توضيحات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

٣٥هـ إذا كانت الإفصاحات المُقدمة وفقاً للفقرات ٣٥و-٣٥ن غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٣٥ب، فيجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلزم من معلومات إضافية لتحقيق تلك الأهداف.

ممارسات إدارة المخاطر الائتمانية

٣٥و يجب على المنشأة أن توضح ممارساتها لإدارة المخاطر الائتمانية وكيفية ارتباطها بإثبات وقياس المخاطر الائتمانية المتوقعة. ولتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم وتقويم:

(أ) كيفية تحديد المنشأة لما إذا كانت المخاطر الائتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي، بما في ذلك:

(١) ما إذا كانت الأدوات المالية تُعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة، وكيفية التوصل لذلك الاستنتاج، وفقاً للفقرة ١٠/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي تنطبق عليها؛

(٢) ما إذا كان قد تم دحض الافتراض الوارد في الفقرة ١١/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بأنه قد حدثت زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي عندما تتجاوز الأصول المالية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً، وكيفية القيام بذلك الدحض؛

(ب) تعريفات المنشأة للتعثر في السداد، بما في ذلك أسباب اختيار تلك التعريفات؛

(ج) كيف تم تجميع الأدوات في مجموعات إذا تم قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على أساس جماعي؛

(د) كيف حددت المنشأة أن أصولاً مالية معينة تُعد أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط؛

(هـ) سياسة المنشأة للشطب، بما في ذلك المؤشرات على عدم وجود توقع معقول بالاسترداد ومعلومات بشأن السياسة الخاصة بالأصول المالية التي يتم شطبها ولكنها لا تزال تخضع لنشاط الإنفاذ؛

(و) كيف تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٢/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لتعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيفية قيام المنشأة بما يلي:

(١) تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على الأصل المالي، الذي تم تعديله عندما تم قياس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، قد تحسنت بالقدر الذي يؤدي إلى العودة لقياس مخصص الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهراً وفقاً للفقرة ٥/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(٢) متابعة المدى الذي يتم به لاحقاً إعادة قياس مخصص الخسارة على الأصول المالية التي تستوفي الضوابط الواردة في البند (١) بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقاً للفقرة ٣/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٥ز يجب على المنشأة أن توضح المدخلات والافتراضات وأساليب التقدير المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في القسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولهذا الغرض يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) أساس المدخلات والافتراضات وأساليب التقدير المستخدمة في:

(١) قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً وعلى مدى العمر؛

(٢) تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي؛

(٣) تحديد ما إذا كان أصل مالي يُعد أصلاً مالياً ذا مستوى ائتماني هابط.

(ب) كيفية تضمين المعلومات المستشرفة للمستقبل في تحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك استخدام معلومات عن الاقتصاد الكلي؛

(ج) التغييرات في أساليب التقدير أو الافتراضات الهامة التي تم إجراؤها خلال فترة التقرير وأسباب تلك التغييرات.

المعلومات الكمية والنوعية بشأن المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة

٣٥ح لتوضيح التغييرات في مخصص الخسارة وأسباب تلك التغييرات، يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة لمخصص الخسارة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي، بحسب فئة الأداة المالية، وفي جدول، بحيث تظهر بشكل منفصل التغييرات خلال الفترة في:

(أ) مخصص الخسارة مقيساً بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا؛

(ب) مخصص الخسارة مقيساً بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

(١) الأدوات المالية التي زادت مخاطرها الائتمانية بشكل كبير منذ الإثبات الأولي ولكنها لا تُعد أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط؛

(٢) الأصول المالية ذات المستوى الائتماني الهابط في تاريخ التقرير (ولكنها لا تُعد أصولاً مالية مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط)؛

(٣) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء أو مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل التي يتم قياس مخصصات الخسارة لها وفقاً للفقرة ١٥/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ج) الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط. وبالإضافة إلى المطابقة، يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة غير المخصومة عند الإثبات الأولي على الأصول المالية التي تم إثباتها بشكل أولي خلال فترة التقرير.

٣٥ط لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم التغييرات في مخصص الخسارة المفصح عنه وفقاً للفقرة ٣٥ح، يجب على المنشاة أن تقدم توضيحاً للكيفية التي ساهمت بها التغييرات المهمة في المبلغ الدفتري الإجمالي للأدوات المالية خلال الفترة في التغييرات التي طرأت على مخصص الخسارة. ويجب تقديم المعلومات بشكل منفصل للأدوات المالية التي تمثل مخصص الخسارة المبين في الفقرة ٣٥ح(أ)-(ج)

ويجب أن تتضمن معلومات كمية ونوعية ملائمة. ومن أمثلة التغييرات في المبلغ الدفتري الإجمالي للأدوات المالية التي ساهمت في التغييرات الطارئة على مخصص الخسارة:

(أ) التغييرات بسبب الأدوات المالية المستحدثة أو المُقتناة خلال فترة التقرير؛

(ب) تعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية الذي لا ينتج عنه إلغاء إثبات تلك الأصول المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) التغييرات بسبب الأدوات المالية التي تم إلغاء إثباتها (بما في ذلك تلك التي تم شطبها) خلال فترة التقرير؛

(د) التغييرات الناشئة عمّا إذا كان مخصص الخسارة يتم قياسه بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً أو على مدى العمر.

٣٥ي لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأثر تعديلات التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لم ينتج عنها إلغاء إثبات وأثر مثل تلك التعديلات على قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) التكلفة المستنفدة قبل التعديل وصافي مكسب أو خسارة التعديل المُثبت للأصول المالية التي تم تعديل التدفقات النقدية التعاقدية لها خلال فترة التقرير عندما كان لديها مخصص خسارة مقيس بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر؛

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري في نهاية فترة التقرير للأصول المالية التي تم تعديلها بعد الإثبات الأولي في وقت قياس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر والتي تم تغيير مخصص الخسارة لها خلال فترة التقرير إلى مبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً.

٣٥ك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى على المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح بحسب فئة الأصل المالي عن:

(أ) المبلغ الذي يعبر على أفضل نحو عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير وذلك بدون أن تأخذ في الحسبان أي ضمان رهني مُحتفظ به أو أي تعزيزات ائتمانية أخرى (مثل اتفاقيات المعاوضة التي لا تستوفي شروط المقاصة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢).

(ب) وصف سردي للضمان الرهني المُحتفظ به على أنه ضمانة والتعزيزات الائتمانية الأخرى، بما في ذلك:

(١) وصف لطبيعة وجودة الضمان الرهني المُحتفظ به؛

(٢) توضيح لأي تغيرات مهمة في جودة ذلك الضمان الرهني أو التعزيزات الائتمانية نتيجة لتدهور أو تغييرات في سياسات المنشأة للضمان الرهني خلال فترة التقرير؛

(٣) معلومات عن الأدوات المالية التي لم تثبت لها المنشأة مخصص خسارة بسبب الضمان الرهني.

(ج) معلومات كمية عن الضمان الرهني المُحتفظ به على أنه ضمانة والتعزيزات الائتمانية الأخرى (على سبيل المثال، التحديد الكمي لمدى تخفيف الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى من المخاطر الائتمانية) للأصول المالية ذات المستوى الائتماني الهابط في تاريخ التقرير.

٣٥ل يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ التعاقدي القائم على الأصول المالية التي تم شطبها خلال فترة التقرير ولا تزال خاضعة لنشاط الإنفاذ.

التعرض للمخاطر الائتمانية

٣٥م لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفهم نقاط تركز المخاطر الائتمانية المهمة، يجب على المنشاة أن تفصح، بحسب *درجات تصنيف المخاطر الائتمانية*، عن إجمالي المبلغ الدفتري للأصول المالية والتعرض للمخاطر الائتمانية على التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي. ويجب أن يتم توفير هذه المعلومات بشكل منفصل للأدوات المالية:

(أ) التي يتم قياس مخصص الخسارة لها بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً؛

(ب) التي يتم قياس مخصص الخسارة لها بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر والتي تكون:

(١) أدوات مالية قد زادت مخاطرها الائتمانية بشكل كبير منذ الإثبات الأولي ولكنها لا تُعد أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط؛

(٢) أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط في تاريخ التقرير (ولكنها لا تُعد أصولاً مالية مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط)؛

(٣) مبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو أصول ناتجة عن عقود مع العملاء أو مبالغ إيجار مستحقة التحصيل يتم قياس مخصص الخسارة لها وفقاً للفقرة ١٥/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ج) التي تُعد أصولاً مالية مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط.

٣٥ن فيما يخص المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء ومبالغ الإيجار مستحقة التحصيل التي تطبق عليها المنشأة الفقرة ١٥/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يمكن أن تكون المعلومات المقدمة وفقاً للفقرة ٣٥م مستندة إلى مصفوفة مخصصات (انظر الفقرة ب٣٥/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٣٦ فيما يخص جميع الأدوات المالية التي تقع في نطاق هذا المعيار، ولكن لا تنطبق عليها متطلبات الهبوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة الإفصاح بحسب فئة الأداة المالية عمّا يلي:

(أ) المبلغ الذي يعبر على أفضل نحو عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير وذلك بدون أن تأخذ في الحسبان أي ضمان رهني مُحتفظ به أو أي تعزيزات ائتمانية أخرى (مثل اتفاقيات المعاوضة التي لا تستوفي شروط المقاصة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢)؛ ولا يلزم تقديم هذا الإفصاح للأدوات المالية التي يعبر مبلغها الدفتري على أفضل نحو عن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية.

(ب) وصف للضمان الرهني المحتفظ به على أنه ضمانة والتعزيزات الائتمانية الأخرى، وآثارها المالية (على سبيل المثال، التحديد الكمي لمدى تخفيف الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى من المخاطر الائتمانية) فيما يتعلق بالمبلغ الذي يعبر على أفضل نحو عن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (سواءً أُفصِح عنه وفقاً للبند (أ) أو عُبّر عنه بالمبلغ الدفتري للأداة المالية).

(ج) [حذفت]

(د) [حذفت]

٣٧ [حذفت]

الضمانات الرهنية والتعزيزات الائتمانية الأخرى التي تم الحصول عليها

٣٨ عند حصول المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال الفترة عن طريق حيازة الضمان الرهني الذي تحتفظ بها على أنه ضمانة أو عن طريق المطالبة بتعزيزات ائتمانية أخرى (مثل الضمانات)، وتكون تلك الأصول مستوفية لضوابط الإثبات الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي فيما يخص مثل هذه الأصول المحتفظ بها في تاريخ التقرير:

(أ) طبيعة الأصول ومبالغها الدفترية؛

(ب) سياساتها لاستبعاد الأصول أو استخدامها في عملياتها عندما لا تكون تلك الأصول قابلة للتحويل إلى نقد بسهولة.

مخاطر السيولة

٣٩ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) تحليل لآجال استحقاق الالتزامات المالية غير المشتقة (بما في ذلك عقود الضمان المالي المُصدرة) يوضح آجال الاستحقاق

التعاقدية المتبقية.

(ب) تحليل لآجال استحقاق الالتزامات المالية المشتقة. ويجب أن يشمل تحليل آجال الاستحقاق آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لتلك الالتزامات المالية المشتقة التي تكون آجال استحقاقها التعاقدية أساسية لفهم توقيت التدفقات النقدية (انظر الفقرة ب١١ب).

(ج) وصف لكيفية إدارتها لمخاطر السيولة الملازمة في البندين (أ) و(ب).

مخاطر السوق

تحليل الحساسية

٤٠ ما لم تكن المنشأة ملتزمة بالفقرة ٤١، فيجب عليها الإفصاح عمّا يلي:

(أ) تحليل حساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي تكون المنشأة معرضة لها في نهاية فترة التقرير، مع توضيح للكيفية التي كان سيتأثر بها الربح أو الخسارة وحقوق الملكية بسبب التغيرات التي كانت محتملة بشكل معقول في متغير المخاطر ذي الصلة في ذلك التاريخ؛

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة، وأسباب مثل هذه التغيرات.

٤١ إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد تحليل حساسية، مثل القيمة المعرضة للمخاطر، يعكس الترابط بين متغيرات المخاطر (مثل معدلات الفائدة وأسعار الصرف) وتستخدمه لإدارة المخاطر المالية، فيمكن لها استخدام تحليل الحساسية ذلك بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أيضاً الإفصاح عمّا يلي:

(أ) توضيح للطريقة المستخدمة في إعداد مثل هذا التحليل الخاص بالحساسية، والمعلمات والافتراضات الرئيسية التي استندت إليها البيانات المقدمة؛

(ب) توضيح لهدف الطريقة المستخدمة والقيود التي قد ينتج عنها معلومات لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والالتزامات المعنية.

الإفصاحات الأخرى عن مخاطر السوق

٤٢ عندما تكون تحليلات الحساسية المفصح عنها وفقاً للفقرة ٤٠ أو ٤١ غير معبرة عن المخاطر الملازمة لإحدى الأدوات المالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية العام لا يعكس التعرض خلال العام)، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب اعتقادها بأن تحليلات الحساسية غير معبرة عن المخاطر.

عمليات نقل الأصول المالية

٤٢أ تكمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢ب-٤٢ح، المتعلقة بعمليات نقل الأصول المالية، متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار. ويجب على المنشأة عرض الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤٢ب-٤٢ح في إيضاح واحد في قوائمها المالية. ويجب على المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة لجميع الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء إثباتها وكذلك لأي ارتباط مستمر بأصل منقول، موجود في تاريخ التقرير، بغض النظر عن توقيت حدوث معاملة النقل ذات الصلة. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في تلك الفقرات، تكون المنشأة قد نقلت كل الأصل المالي أو جزءاً منه (الأصل المالي المنقول) فقط في إحدى الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا نقلت الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية الناتجة من ذلك الأصل المالي؛ أو

(ب) إذا احتفظت بالحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية الناتجة من ذلك الأصل المالي، ولكنها تتحمل واجباً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى متلقٍ واحدٍ أو أكثر في ترتيب معين.

٤٢ب يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكِّن مستخدمي قوائمها المالية من:

(أ) فهم العلاقة بين الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها والالتزامات المرتبطة بها؛

(ب) تقويم طبيعة ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، والمخاطر المرتبطة بها.

٤٢ج لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح، فإن المنشأة يكون لديها ارتباط مستمر بأصل مالي منقول إذا احتفظت، كجزء من عملية النقل، بأي من الحقوق أو الالتزامات التعاقدية الملازمة للأصل المالي المنقول أو حصلت على أي حقوق أو التزامات تعاقدية جديدة تتعلق بالأصل المالي المنقول. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح، فإن أياً مما يلي لا يشكل ارتباطاً مستمراً:

(أ) الإقرارات والضمانات العادية المتعلقة بالنقل الاحتيالي ومفاهيم المعقولية وحسن النية والتعاملات النزيهة التي يمكنها إبطال صحة عملية النقل نتيجة إجراء قانوني؛ أو

(ب) العقود الآجلة والخيارات والعقود الأخرى لإعادة اقتناء الأصل المالي المنقول الذي يكون سعر عقده (أو سعر ممارسته) هو القيمة العادلة له؛ أو

(ج) الترتيب الذي تحتفظ المنشأة بموجبه بالحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية الناتجة من أصل مالي ولكنها تتحمل واجباً تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى منشأة واحدة أو أكثر مع استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٥/٢/٣(أ)-(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها

٤٢د قد تكون المنشأة قد قامت بنقل أصول مالية بطريقة يكون فيها جزء من الأصول المالية المنقولة أو كلها غير مستوفية لشروط إلغاء الإثبات. ولتحقيق الأهداف الموضحة في الفقرة ٤٢ب(أ)، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي في كل تاريخ تقرير، لكل فئة من الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء إثباتها:

(أ) طبيعة الأصول المنقولة.

(ب) طبيعة المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية والتي تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف لطبيعة العلاقة بين الأصول المنقولة والالتزامات المرتبطة بها، بما في ذلك القيود الناشئة عن النقل عند استخدام المنشأة المعدة للتقرير للأصول المنقولة.

(د) جدول يبين القيمة العادلة للأصول المنقولة والقيمة العادلة للالتزامات المرتبطة بها وصافي المركز (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المنقولة والقيمة العادلة للالتزامات المرتبطة بها)، عندما يكون للطرف المقابل (أو الأطراف المقابلة) في الالتزامات ذات الصلة حق الرجوع فقط على الأصول المنقولة.

(هـ) المبالغ الدفترية للأصول المنقولة والالتزامات المرتبطة بها، عندما تستمر المنشأة في إثبات جميع الأصول المنقولة.

(و) مجموع المبلغ الدفتري للأصول الأصلية قبل النقل، والمبلغ الدفتري للأصول التي تستمر المنشأة في إثباتها، والمبلغ الدفتري للالتزامات المرتبطة بها، عندما تستمر المنشأة في إثبات الأصول بقدر ارتباطها المستمر (انظر الفقرات ٦/٢/٣(ج)(٢) و١٦/٢/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

الأصول المالية المنقولة التي يتم إلغاء إثباتها في مجملها

٤٢هـ لتحقيق الأهداف المبينة في الفقرة ٤٢ب(ب)، فعندما تقوم المنشأة بإلغاء إثبات الأصول المالية المنقولة في مجملها (انظر الفقرة ٦/٢/٣(أ) و(ج)(١) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) ولكن يكون لديها ارتباط مستمر بها، يجب عليها الإفصاح، كحدٍ أدنى، عمّا يلي لكل نوع من

أنواع الارتباط المستمر في كل تاريخ تقرير:

(أ) المبلغ الدفتري للأصول والالتزامات التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة وتعبر عن ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، والبنود المستقلة التي يتم فيها إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأصول والالتزامات.

(ب) القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تعبر عن ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها.

(ج) المبلغ الذي يعبر على أفضل نحو عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسائر من ارتباطها المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، ومعلومات تظهر كيفية تحديد الحد الأقصى للتعرض للخسائر.

(د) التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التي ستكون مطلوبة، أو التي قد تكون مطلوبة، لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها (أي سعر الممارسة في اتفاقية خيار) أو المبالغ الأخرى مستحقة السداد إلى المنقول إليه فيما يتعلق بالأصول المنقولة. وإذا كان التدفق النقدي الخارج متغيراً، فيجب عندئذ أن يستند المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه إلى الظروف القائمة في كل تاريخ تقرير.

(هـ) تحليل لآجال استحقاق التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التي ستكون مطلوبة، أو التي قد تكون مطلوبة، لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها أو المبالغ الأخرى مستحقة السداد إلى المنقول إليه فيما يتعلق بالأصول المنقولة، مع إظهار آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لارتباطات المنشأة المستمرة.

(و) معلومات نوعية توضح وتؤيد الإفصاحات الكمية المطلوبة الواردة في البنود (أ)-(هـ).

٤٢و يمكن للمنشأة تجميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٢هـ فيما يتعلق بأصل معين إذا كانت المنشأة لديها أكثر من نوع واحد من الارتباط المستمر بذلك الأصل المالي الذي تم إلغاء إثباته، والتقرير عنه تحت نوع واحد من الارتباط المستمر.

٤٢ز بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي لكل نوع من الارتباط المستمر:

(أ) المكسب المثبت أو الخسارة المثبتة في تاريخ نقل الأصول.

(ب) الدخل المثبت والمصروفات المثبتة، في كل من فترة التقرير وبشكل تراكمي، الناتجة من ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها (مثل تغيرات القيمة العادلة للأدوات المشتقة).

(ج) إذا كان مجموع مبلغ المتحصلات من نشاط النقل (الذي يستوفي شروط إلغاء الإثبات) في فترة تقرير معينة غير موزع بالتساوي على مدار فترة التقرير (مثلا إذا كانت نسبة كبيرة من مجموع مبلغ نشاط النقل تُدفع في الأيام الختامية لفترة التقرير) فيجب الإفصاح عمّا يلي:

(١) توقيت حدوث النسبة الأكبر من نشاط النقل خلال فترة التقرير تلك (مثلا الأيام الخمسة الأخيرة قبل نهاية فترة التقرير)،

(٢) المبلغ (مثلا المكاسب أو الخسائر ذات الصلة) الذي تم إثباته من نشاط النقل في ذلك الجزء من فترة التقرير،

(٣) مجموع مبلغ المتحصلات من نشاط النقل في ذلك الجزء من فترة التقرير.

يجب على المنشأة تقديم هذه المعلومات لكل فترة يتم عرض قائمة دخل شامل لها.

المعلومات التكميلية

٤٢ح يجب على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية تعتبرها لازمة لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ٤٢ب.

التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٤٢ط في فترة التقرير التي تنطوي على تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية كما هي في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) صنف القياس الأصلي والمبلغ الدفتري المُحددان وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ أو وفقاً للإصدار السابق للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (إذا كان المنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يشمل أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي للمتطلبات المختلفة)؛

(ب) صنف القياس الجديد والمبلغ الدفتري المُحددان وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) مبلغ أي أصول مالية والتزامات مالية في قائمة المركز المالي تم تعيينها سابقاً على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ولكنها لم تعد معينة على هذا النحو، مع تمييز تلك التي يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ من المنشأة أن تُعيد تصنيفها عن تلك التي تختار المنشأة أن تعيد تصنيفها في تاريخ التطبيق الأولي.

وفقاً للفقرة ٢/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وتبعاً للمنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يمكن أن تنطوي عملية التحول على أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي. وبناءً عليه، قد ينتج عن هذه الفقرة إفصاحات في أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي. ويجب على المنشأة أن تعرض هذه الإفصاحات الكمية في جدول ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبة.

٤٢ي في فترة التقرير التي تنطوي على تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية لتمكين المستخدمين من فهم ما يلي:

(أ) كيفية تطبيقها لمتطلبات التصنيف الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك الأصول المالية التي تغير تصنيفها نتيجة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) أسباب أي تعيين أو إلغاء تعيين للأصول المالية أو الالتزامات المالية على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في تاريخ التطبيق الأولي.

وفقاً للفقرة ٢/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وتبعاً للمنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يمكن أن تنطوي عملية التحول على أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي. وبناءً عليه، قد ينتج عن هذه الفقرة إفصاحات في أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي.

٤٢ك في فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (أي عندما تتحول المنشأة من تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الاصول المالية)، يجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات المبينة في الفقرات ٤٢ل-٤٢س من هذا المعيار كما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٥/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢ل عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ٤٢ك، يجب على المنشأة أن تفصح عن التغييرات في تصنيفات الأصول المالية والالتزامات المالية كما هي في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بحيث تظهر بشكل منفصل:

(أ) التغيرات في المبالغ الدفترية على أساس أصناف قياسها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ (أي التي لم تنتج عن تغيير في صفة القياس عند التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ب) التغيرات في المبالغ الدفترية الناشئة عن تغيير في صفة القياس عند التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

لا يلزم تقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة بشكل أولي متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢م عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ٤٢ك، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تصنيفها بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة وللأصول المالية التي تم إعادة تصنيفها من القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، نتيجة للتحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية في نهاية فترة التقرير؛

(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير فيما لو أنه لم يتم إعادة تصنيف الأصول المالية أو الالتزامات المالية.

لا يلزم تقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة بشكل أولي متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢ن عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ٤٢ك، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تصنيفها من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة نتيجة للتحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) معدل الفائدة الفعلي المُحدد في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) إيراد أو مصروف الفائدة الذي تم إثباته.

إذا كانت المنشأة تعامل القيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي على أنها المبلغ الدفتري الإجمالي الجديد في تاريخ التطبيق الأولي (انظر الفقرة ١١/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فيجب عليها تقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة لكل فترة تقرير إلى أن يتم إلغاء الإثبات. وبخلاف ذلك، لا يلزم تقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة بشكل أولي متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢س عندما تعرض المنشأة الإفصاحات المبينة في الفقرات ٤٢ك-٤٢ن، يجب أن تسمح تلك الإفصاحات، والإفصاحات الواردة في الفقرة ٢٥ من هذا المعيار، بالمطابقة بين:

(أ) أصناف القياس المعروضة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وبين

(ب) فئة الأداة المالية

كما هي في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٢ع في تاريخ التطبيق الأولي للقسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تُطالَب المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تسمح بمطابقة مخصصات الهبوط الختامية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمخصصات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ مع مخصصات الخسارة الافتتاحية المُحددة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وفيما يخص الأصول المالية، يجب تقديم هذا الإفصاح بحسب أصناف قياس الأصول المالية ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ويجب أن يوضح بشكل منفصل أثر التغييرات في صنف القياس على مخصص الخسارة في ذلك التاريخ.

٤٢ف في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا تطالَب المنشأة بأن تفصح عن مبالغ البنود المستقلة التي كان سيتم التقرير عنها وفقاً لمتطلبات التصنيف والقياس (التي تشمل المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المستنفدة للأصول المالية والهبوط الواردة في القسمين ٤/٥ و٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩):

(أ) للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للفترات السابقة؛

(ب) للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ للفترة الحالية.

٤٢ص وفقاً للفقرة ٤/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إذا كان من غير الممكن عملياً للمنشأة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن تقيّم عنصر القيمة الزمنية للنقود المُعدل وفقاً للفقرات ب٤/١/٩ب-ب٤/١/٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فإن المنشأة يجب عليها أن تقيّم خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون أن تأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٤/١/٩ب-ب٤/١/٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الدفتري، في تاريخ التقرير، للأصول المالية التي تم تقييم خصائص تدفقاتها النقدية التعاقدية على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون أن تأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٤/١/٩ب-ب٤/١/٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأصول المالية.

٤٢ق وفقاً للفقرة ٥/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إذا كان من غير الممكن عملياً للمنشاة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) في تاريخ التطبيق الأولي أن تقيّم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة السداد المبكر ليست كبيرة وفقاً للفقرة ب٤/١/١٢(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فإن المنشأة يجب عليها أن تقيّم

خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون أن تأخذ في الحسبان استثناء ميزات السداد المبكر الوارد في الفقرة ب١٢/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الدفتري، في تاريخ التقرير، للأصول المالية التي تم تقييم خصائص تدفقاتها النقدية التعاقدية على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون أن تأخذ في الحسبان استثناء ميزات السداد المبكر الوارد في الفقرة ب١٢/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأصول المالية.

تاريخ السريان والتحول

٤٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤ إذا طبقت المنشاة هذا المعيار لفترات سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فلا يلزمها عرض معلومات مقارنة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣١-٤٢ بشأن طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية.

٤٤أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدّل الفقرات ٢٠، و٢١، و٢٣(ج) و(د)، و٢٧(ج) وب٥ من الملحق ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب عندئذ تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٤٤ب حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٣(ج). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب أيضاً تطبيق التعديل لتلك الفترة الأسبق. وبالرغم من ذلك، لا ينطبق التعديل على العوض المحتمل الذي نشأ عن تجميع أعمال له تاريخ استحواذ سابق لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة المحاسبة عن مثل هذا العوض وفقاً للفقرات ٦٥أ – ٦٥هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المعدل في ٢٠١٠).

٤٤ج يجب على المنشأة تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في فبراير ٢٠٠٨، لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ٣ لتلك الفترة الأسبق.

٤٤د عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨ الفقرة ٣(أ). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق لتلك الفترة الأسبق التعديلات على الفقرة ١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ والفقرة ١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣١ والفقرة ٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ الصادر في مايو ٢٠٠٨. ويُسمح للمنشأة بتطبيق التعديل بأثر مستقبلي.

٤٤هـ [حذفت]

٤٤و [حذفت]

٤٤ز عدل الإصدار "تحسين الإفصاحات حول الأدوات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، الصادر في مارس ٢٠٠٩، الفقرات ٢٧ و٣٩ وب١١، وأضاف الفقرات ٢٧أ و٢٧ب وب١٠أ وب١١أ- ب١١و. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ولا يلزم المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب التعديلات:

(أ) لأية فترة سنوية أو أولية، بما في ذلك لأية قائمة مركز مالي، معروضة ضمن فترة مقارنة سنوية تنتهي قبل ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩، أو

(ب) لأية قائمة مركز مالي كما في بداية أسبق فترة مقارنة في تاريخ يسبق ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩.

يُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.[١]

٤٤ح - ٤٤ي [حذفت]

٤٤ك عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٤٤ب. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

٤٤ل أضافت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٣٢أ وعدلت الفقرات ٣٤ و٣٦-٣٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أسبق فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤م حذف الإصدار "الإفصاحات – عمليات نقل الأصول المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٠، الفقرة ١٣ وأضاف الفقرات ٤٢أ-٤٢ح، وب٢٩- ب٣٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات من تاريخ أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ولا يلزم المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب تلك التعديلات لأية فترة معروضة تبدأ قبل تاريخ التطبيق الأولي للتعديلات.

٤٤ن [حذفت]

٤٤س عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١"الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٤٤ع عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣، و٢٨، و٢٩، والملحق أ وحذف الفقرات ٢٧-٢٧ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٤ف عدل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٢٧ب. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيقها المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٤٤ص أضاف الإصدار "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، الصادر في ديسمبر ٢٠١١، الفقرات ١٣أ-١٣و، وب٤٠- ب٥٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب تلك التعديلات بأثر رجعي.

٤٤ق- ٤٤ث[حذفت]

٤٤خ عدل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق للإصدار "المنشآت الاستثمارية". وإذا قامت المنشأة بالتطبيق الأسبق لذلك التعديل، فيجب عليها أيضاً تطبيق جميع التعديلات المتضمنة في الإصدار "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٤٤ذ [حذفت]

٤٤ض عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢ – ٥، و٨ – ١١، و١٤، و٢٠، و٢٨–٣٠، و٣٦، و٤٢ج–٤٢هـ، والملحق أ والفقرات ب١، وب٥، وب٩، وب١٠، وب٢٢، وب٢٧، وحذف الفقرات ١٢، و١٢أ، و١٦، و٢٢–٢٤، و٣٧، و٤٤هـ، و٤٤و، و٤٤ح–٤٤ي، و٤٤ن، و٤٤ق–٤٤ث، و٤٤ذ، وب٤ والملحق د وأضاف الفقرات ٥أ، و١٠أ، و١١أ، و١١ب، و١٢ب–١٢د، و١٦أ، و٢٠أ، و٢١أ–٢١د، و٢٢أ–٢٢ج، و٢٣أ-٢٣و، و٢٤أ–٢٤ز، و٣٥أ–٣٥ن، و٤٢ط–٤٢ق، و٤٤ض أ، وب٨أ–ب٨ي. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولا يلزم تطبيق تلك التعديلات على معلومات المقارنة المقدمة للفترات السابقة لتاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

---

[١] تم تعديل الفقرة ٤٤ز نتيجة للإصدار "إعفاء محدود للمنشآت المطبقة لأول مرة من إفصاحات المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ المقارنة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١) الصادر في يناير ٢٠١٠. وقد عدل المجلس الفقرة ٤٤ز لتوضيح استنتاجاته والتحول المخطط له لـ "تحسين الإفصاحات حول الأدوات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

٤٤ض أ وفقاً للفقرة ٢/١/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ففيما يخص فترات التقرير السنوية السابقة لتاريخ ١ يناير ٢٠١٨، يجوز للمنشأة أن تختار التطبيق الأسبق فقط للمتطلبات المتعلقة بعرض المكاسب والخسائر الناتجة من الالتزامات المالية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة الواردة في الفقرات ١/٧/٥(ج)، و٧/٧/٥–٩/٧/٥، و١٤/٢/٧ وب٥/٧/٥–ب٢٠/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ دون تطبيق المتطلبات الأخرى الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا اختارت المنشأة تطبيق تلك المتطلبات فقط من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تقدم على أساس مستمر الإفصاحات ذات الصلة المبينة في الفقرتين ١٠ و١١ من هذا المعيار (المعدل بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠)).

٤٤ أأ عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٢ – ٢٠١٤"، الصادرة في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرتين ٤٤ص وب٣٠ وأضافت الفقرة ب٣٠أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ، باستثناء أن المنشأة ليست ملزمة بتطبيق التعديلات على الفقرتين ب٣٠ وب٣٠أ لأية فترة معروضة تبدأ قبل الفترة السنوية التي تطبق المنشأة عليها تلك التعديلات. ويُسمح بالتطبيق الأسبق للتعديلات على الفقرات ٤٤ص، وب٣٠، وب٣٠أ. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤ب ب عدل الإصدار "مبادرة الإفصاح" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرتين ٢١ وب٥. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق لتلك التعديلات.

٤٤ج ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الفقرتين ٢٩ وب١١د. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٤٤دد عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرات ٣ و٨ و٢٩ وحذف الفقرة ٣٠. وعدَّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٤٤هـ هـ صدر التعديل "إحلال معدل الفائدة المرجعي"، الذي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧، في سبتمبر ٢٠١٩، وأضاف الفقرتين ٢٤ح و٤٤وو. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عندما تطبق التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩.

٤٤وو في فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة الإصدار "إحلال معدل الفائدة المرجعي"، الصادر في سبتمبر ٢٠١٩، لا تكون المنشأة مطالبة بعرض المعلومات الكمية التي تتطلبها الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٤٤زز أضاف الإصدار "إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية"، الذي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٤ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، والصادر في أغسطس ٢٠٢٠، الفقرات ٢٤ط و٢٤ي و٤٤ح ح. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عندما تطبق التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٤٤ح ح في فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة الإصدار "إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية" لأول مرة، لا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي كانت ستتطلبها الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

٤٤ط ط عدل الإصدار "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، الذي عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ وبيان ممارسات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "ممارسة الاجتهادات بشأن الأهمية النسبية"، والصادر في فبراير ٢٠٢١، الفقرتين ٢١ وب٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٠

٤٥ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٠ "الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة".

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار

المخاطر الائتمانية	مخاطر أن يتسبب طرف في أداة مالية في خسارة مالية للطرف الآخر بامتناعه عن الوفاء بواجب عليه.
درجات تصنيف المخاطر الائتمانية	تصنيف للمخاطر الائتمانية على أساس مخاطر حدوث تعثر في سداد الأداة المالية.
مخاطر العملة	المخاطر المتمثلة في أن تتقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية نظراً للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
مخاطر معدل الفائدة	مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في معدلات الفائدة في السوق.
مخاطر السيولة	المخاطر المتمثلة في أن تواجه منشأة ما صعوبات في الوفاء بواجبات مرتبطة بالتزامات مالية تتم تسويتها بتسليم نقد أو أصل مالي آخر.
القروض مستحقة السداد	التزامات مالية بخلاف المبالغ قصيرة الأجل مستحقة السداد للدائنين التجاريين وفقاً لشروط الائتمان العادية.
مخاطر السوق	مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتشمل مخاطر السوق ثلاثة أنواع من المخاطر: **مخاطر العملة ومخاطر معدل الفائدة ومخاطر السعر الأخرى**.
مخاطر السعر الأخرى	المخاطر المتمثلة في تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك الناشئة عن **مخاطر معدل الفائدة أو مخاطر العملة**)، سواء كانت تلك التغيرات ناتجة عن عوامل خاصة بالأداة المالية بعينها أو عوامل خاصة بمُصدِرها أو ناتجة عن عوامل مؤثرة على جميع الأدوات المالية المشابهة لها المتداولة في السوق.

تم تعريف المصطلحات الآتية في الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ أو الفقرة ٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، وهي مستخدمة في هذا المعيار بالمعنى المحدد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

- التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي
- الأصل الناتج عن عقد مع عميل
- أصول مالية ذات مستوى ائتماني هابط
- إلغاء الإثبات
- مشتقة
- توزيعات الأرباح
- طريقة الفائدة الفعلية
- أداة حقوق الملكية

- الخسائر الائتمانية المتوقعة
- القيمة العادلة
- الأصل المالي
- عقد الضمان المالي
- الأداة المالية
- الالتزام المالي
- الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- المعاملة المتوقعة
- إجمالي المبلغ الدفتري لأصل مالي
- أداة التحوط
- محتفظ به للمتاجرة
- مكاسب أو خسائر الهبوط
- مخصص الخسارة
- تجاوز موعد الاستحقاق
- أصول مالية مُشتراة أو مُستحدثة ذات مستوى ائتماني هابط
- تاريخ إعادة التصنيف
- الشراء أو البيع بالطريقة العادية

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٦)

ب١ تتطلب الفقرة ٦ قيام المنشأة بتجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وتأخذ في الحسبان خصائص تلك الأدوات المالية. والمنشأة هي التي تحدد الفئات الموضحة في الفقرة ٦، وعليه فإنها تتميز عن أصناف الأدوات المالية المحددة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (التي تحدد كيفية قياس الأدوات المالية وموضع إثبات التغيرات في القيمة العادلة).

ب٢ عند تحديد فئات الأدوات المالية، يجب على المنشأة كحد أدنى:

(أ) تمييز الأدوات التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة عن تلك التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) معالجة تلك الأدوات المالية الواقعة خارج نطاق هذا المعيار على أنها فئة أو فئات منفصلة.

ب٣ تقرر المنشأة – في ضوء ظروفها – حجم التفاصيل التي تقدمها لاستيفاء متطلبات هذا المعيار وحجم التركيز الذي توليه لمختلف جوانب المتطلبات وكيفية قيامها بتجميع المعلومات لإظهار الصورة كاملة بدون تجميع المعلومات ذات الخصائص المختلفة. ومن الضروري إحداث توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وبين حجب المعلومات المهمة نتيجة للتجميع بأكثر مما ينبغي. فعلى سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة أن تحجب معلومات مهمة عن طريق إدراجها ضمن قدر كبير من التفاصيل غير المهمة. وبالمثل، لا يجوز للمنشأة الإفصاح عن معلومات تكون مجمعة بشكل يحجب فروقاً مهمة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها.

ب٤ [حذفت]

الإفصاحات الأخرى – السياسات المحاسبية (الفقرة ٢١)

ب٥ تتطلب الفقرة ٢١ الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية، والتي من المتوقع أن تشتمل على المعلومات المتعلقة بأساس أو أسس قياس الأدوات المالية المستخدمة في إعداد القوائم المالية. وفيما يخص الأدوات المالية، يمكن أن يشمل مثل هذا الإفصاح:

(أ) للالتزامات المالية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة:

(١) طبيعة الالتزامات المالية التي عينتها المنشأة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) ضوابط تعيين تلك الالتزامات المالية عند الإثبات الأولي؛

(٣) كيفية استيفاء المنشأة للشروط الواردة في الفقرة ٢/٢/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لمثل هذا التعيين.

(أأ) للأصول المالية المعينة على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة:

(١) طبيعة الأصول المالية التي عينتها المنشأة على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) كيفية استيفاء المنشأة للضوابط الواردة في الفقرة ٥/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لمثل هذا التعيين.

(ب) [حذفت]

(ج) ما إذا كانت المحاسبة عن المشتريات والمبيعات بالطريقة العادية للأصول المالية قد تمت على أساس تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسوية (انظر الفقرة ٢/١/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(د) [حذفت]

(هـ) كيفية تحديد صافي المكاسب أو صافي الخسائر من كل صنف للأدوات المالية (انظر الفقرة ٢٠(أ))، على سبيل المثال، ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسائر من البنود التي هي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يشمل دخل الفائدة أو دخل توزيعات الأرباح.

(و) [حذفت]

(ز) [حذفت]

وتتطلب أيضاً الفقرة ١٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) من المنشآت أن تفصح عن الاجتهادات التي مارستها الإدارة أثناء تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، والتي كان لها الأثر الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية، وذلك مع المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية أو في الإيضاحات الأخرى، بشكل منفصل عن الاجتهادات التي انطوت على تقديرات.

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية (الفقرات ٣١-٤٢)

ب٦ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣١-٤٢ إمّا في القوائم المالية أو تضمينها من خلال الإحالة المرجعية في القوائم المالية إلى بعض التقارير الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط الخاصة بالقوائم المالية وفي نفس وقت استخدامها. وبدون تضمين المعلومات عن طريق الإحالة المرجعية إلى مصدرها، فإن القوائم المالية تكون غير مكتملة.

الإفصاحات الكمية (الفقرة ٣٤)

ب٧ تتطلب الفقرة ٣٤(أ) تقديم إفصاحات عن بيانات كمية موجزة عن تعرض المنشأة للمخاطر استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً إلى كبار موظفي إدارة المنشأة. وعندما تستخدم المنشأة طرقاً متعددة لإدارة التعرض للمخاطر، يجب عليها الإفصاح عن المعلومات باستخدام الطريقة أو الطرق التي توفر المعلومات الأكثر ملاءمة والأفضل في إمكانية الاعتماد عليها. ويناقش المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مفهومي الملاءمة وإمكانية الاعتماد.

ب٨ تتطلب الفقرة ٣٤(ج) تقديم إفصاحات بشأن نقاط تركز المخاطر. وتنشأ نقاط تركز المخاطر عن الأدوات المالية التي يكون لديها خصائص متشابهة والتي تتأثر بشكل متشابه بالتغيرات في الظروف الاقتصادية أو غيرها. ويتطلب تحديد نقاط تركز المخاطر الاجتهاد مع الأخذ في الحسبان ظروف المنشاة. ويجب أن يتضمن الإفصاح عن نقاط تركز المخاطر:

(أ) وصفاً لكيفية تحديد الإدارة لنقاط التركز؛

(ب) وصفاً للخاصية المشتركة التي تحدد كل نقطة من نقاط التركز (مثل الطرف المقابل أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق)؛

(ج) مبلغ التعرض للمخاطر المرتبط بجميع الأدوات المالية التي تشترك في تلك الخاصية.

ممارسات إدارة المخاطر الائتمانية (الفقرات ٣٥و-٣٥ز)

ب٨أ تتطلب الفقرة ٣٥و(ب) الإفصاح عن معلومات بشأن الكيفية التي عرَّفت بها المنشأة التعثر في سداد الأدوات المالية المختلفة، وأسباب اختيار تلك التعريفات. ووفقاً للفقرة ٩/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يستند تحديد ما إذا كان ينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر إلى الزيادة في مخاطر حدوث تعثر في السداد بعد الإثبات الأولي. وقد تشمل المعلومات بشأن تعريفات المنشأة للتعثر في السداد والتي سوف تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم الكيفية التي طبقت بها المنشأة متطلبات الخسائر الائتمانية المتوقعة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ما يلي:

(أ) العوامل النوعية والكمية التي أُخذت في الحسبان عند تعريف التعثر في السداد؛

(ب) ما إذا كانت قد طبقت تعريفات مختلفة على الأنواع المختلفة من الأدوات المالية؛

(ج) الافتراضات بشأن نسبة التعافي (أي عدد الاصول المالية التي تعود إلى حالة السداد) بعد حدوث تعثر في سداد الأصل المالي.

ب٨ب لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقويم سياسات المنشأة لإعادة الهيكلة والتعديل، تتطلب الفقرة ٣٥و(و)(٢) الإفصاح عن معلومات بشأن الكيفية التي تتابع بها المنشأة المدى الذي يتم به لاحقاً قياس مخصص الخسارة على الأصول المالية الذي تم الإفصاح عنه سابقاً وفقاً للفقرة ٣٥و(و)(١) بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقاً للفقرة ٣/٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وقد تشمل المعلومات الكمية، التي سوف تساعد المستخدمين في فهم الزيادة اللاحقة في المخاطر الائتمانية للأصول المالية المُعدلة، معلومات بشأن استيفاء الأصول المالية المُعدَّلة للضوابط الواردة في الفقرة ٣٥و (و)(١) التي لأجلها عاد مخصص الخسارة ليتم قياسه بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر (أي معدل التدهور).

ب٨ج تتطلب الفقرة ٣٥ز(أ) الإفصاح عن معلومات بشأن أساس المدخلات والافتراضات وأساليب التقدير المُستخدمة لتطبيق متطلبات الهبوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وقد تشمل افتراضات ومدخلات المنشأة المُستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة أو لتحديد مدى الزيادات في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي المعلومات التي يتم الحصول عليها من المعلومات التاريخية الداخلية أو تقارير التصنيف والافتراضات بشأن العمر المتوقع للأدوات المالية وتوقيت بيع الضمان الرهني.

التغيرات في مخصص الخسارة (الفقرة ٣٥ح)

ب٨د وفقاً للفقرة ٣٥ح، فإن المنشأة مُطالبة بأن توضح أسباب التغيرات في مخصص الخسارة خلال الفترة. وبالإضافة إلى المطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لمخصص الخسارة، قد يكون من الضروري تقديم توضيح سردي للتغيرات. وقد يتضمن هذا التوضيح السردي تحليلاً لأسباب التغيرات في مخصص الخسارة خلال الفترة، بما في ذلك:

(أ) تكوين المحفظة؛

(ب) حجم الأدوات المالية المُشتراة أو المستحدثة؛

(ج) حدة الخسائر الائتمانية المتوقعة.

ب٨هـ فيما يخص التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي، يتم إثبات الخسارة المسموح بها على أنها مخصص. ويجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن التغيرات في مخصص الخسارة للأصول المالية بشكل منفصل عن تلك التي للتعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي. وبالرغم من ذلك، إذا كانت الأداة المالية تتضمن كلاً من مكون قرض (أي أصل مالي) ومكون تعهد غير مسحوب (أي تعهد بتقديم قرض) ولا تستطيع المنشأة أن تميز بشكل منفصل الخسائر الائتمانية المتوقعة من مكون التعهد بتقديم القرض عن تلك التي من مكون الأصل المالي، فينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة من التعهد بتقديم القرض مع مخصص الخسارة للأصل المالي. وبالقدر الذي تتجاوز به الخسائر الائتمانية المتوقعة المجمعة المبلغ الدفتري الإجمالي للأصل المالي، ينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على أنها مخصص.

الضمان الرهني (الفقرة ٣٥ك)

ب٨و تتطلب الفقرة ٣٥ك الإفصاح عن المعلومات التي ستمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى على مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولا تطالَب المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن القيمة العادلة للضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى كما أنها ليست مُطالبة بالتحديد الكمي للقيمة الدقيقة للضمان الرهني التي تم تضمينها في احتساب الخسائر الائتمانية المتوقعة (أي الخسارة في ظل التعثر في السداد).

ب٨ز قد يتضمن الوصف السردي للضمان الرهني وأثره على مبالغ الخسائر الائتمانية المتوقعة معلومات بشأن:

(أ) الأنواع الرئيسية للضمان الرهني المُحتفظ بها على أنها ضمانة والتعزيزات الائتمانية الأخرى (من أمثلة التعزيزات الائتمانية التي تُعد ضمانات المشتقات الائتمانية واتفاقيات المعاوضة التي لا تستوفي شروط المقاصة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢)؛

(ب) حجم الضمان الرهني المُحتفظ به والتعزيزات الائتمانية الأخرى ومدى أهميتها مقارنة بمخصص الخسارة؛

(ج) سياسات وآليات تقويم وإدارة الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى؛

(د) الأنواع الرئيسية للأطراف المقابلة في الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى وجدارتها الائتمانية؛

(هـ) معلومات بشأن نقاط تركز المخاطر ضمن الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى.

التعرض للمخاطر الائتمانية (الفقرات ٣٥م-٣٥ن)

ب٨ح تتطلب الفقرة ٣٥م الإفصاح عن معلومات بشأن تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية ونقاط تركز المخاطر الائتمانية المهمة في تاريخ التقرير. وينشأ تركز المخاطر الائتمانية عندما يقع عدد من الأطراف المقابلة في منطقة جغرافية واحدة أو عندما يباشرون أنشطة متشابهة وتكون لديهم خصائص اقتصادية متشابهة تتسبب في أن تتأثر قدرتهم على الوفاء بالواجبات التعاقدية – على نحو مماثل – بالتغيرات في الظروف الاقتصادية أو غيرها. ويجب على المنشأة أن تقدم معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم ما إذا كانت هناك مجموعات أو محافظ من الأدوات المالية لها سمات معينة يمكنها أن تؤثر على جزء كبير من تلك المجموعة من الأدوات المالية مثل تركز مخاطر معينة. وقد يشمل هذا، على سبيل المثال، نقاط التركز المرتبطة بمجموعات نسبة القرض إلى قيمة الرهن، أو نقاط التركز الجغرافية أو الصناعية أو المتعلقة بنوع المُصدر.

ب٨ط يجب أن يتسق عدد درجات تصنيف المخاطر الائتمانية المستخدم للإفصاح عن المعلومات وفقاً للفقرة ٣٥م مع العدد الذي تقوم المنشأة بالتقرير عنه لكبار موظفي الإدارة لأغراض إدارة المخاطر الائتمانية. وإذا كانت المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق هي المعلومات الوحيدة المتاحة الخاصة بالمقترضين وتستخدم المنشأة هذه المعلومات لتقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي وفقاً للفقرة ٥/٥/١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب على المنشأة أن تقدم تحليلاً لتلك الأصول المالية حسب وضعها من حيث تجاوز موعد الاستحقاق.

ب٨ي عندما تكون المنشأة قد قامت بقياس الخسائر الائتمانية على أساس جماعي، فإنها قد لا تكون قادرة على تخصيص المبلغ الدفتري الإجمالي للأصول المالية المنفردة أو التعرض للمخاطر الائتمانية من التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي على درجات تصنيف المخاطر الائتمانية التي يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لها. وفي تلك الحالة، ينبغي على المنشأة أن تطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٥م على تلك الأدوات المالية التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر على إحدى درجات تصنيف المخاطر الائتمانية وأن تفصح بشكل منفصل عن المبلغ الدفتري الإجمالي للأدوات المالية التي تم قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لها على مدى عمرها على أساس جماعي.

الحد الاقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (الفقرة ٣٦(أ))

ب٩ تتطلب الفقرتان ٣٥ك(أ) و٣٦(أ) الإفصاح عن المبلغ الذي يعبر على أفضل نحو عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية. وفيما يخص الأصل المالي، فإن هذا يتمثل عادةً في إجمالي المبلغ الدفتري، صافٍ بعد طرح:

(أ) أي مبالغ تمت المقاصة بينها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢؛

(ب) أي مخصص خسارة تم إثباته وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ب١٠ تشمل الأنشطة التي تنشأ عنها مخاطر ائتمانية والحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية المرتبط بها، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) منح قروض للعملاء وإيداع ودائع في المنشآت الأخرى. وفي هذه الحالات، فإن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية هو المبلغ الدفتري للأصول المالية ذات الصلة.

(ب) الدخول في عقود المشتقات، مثل عقود صرف العملات الأجنبية ومقايضات معدل الفائدة والمشتقات الائتمانية. وعندما يتم قياس الأصل الناتج بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير سوف يساوي المبلغ الدفتري.

(ج) منح الضمانات المالية. وفي هذه الحالة، فإن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية هو الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تدفعه المنشأة إذا تمت المطالبة بالضمان، الذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المثبت على أنه التزام.

(د) التعهد بتقديم قرض الذي لا يمكن الرجوع فيه على مدار عمر التسهيل أو الذي يمكن الرجوع فيه فقط استجابة لتغير عكسي جوهري. وإذا كان المُصدِر لا يستطيع تسوية التعهد بتقديم القرض بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، فإن الحد الأقصى للتعرض الائتماني هو مبلغ التعهد بالكامل. وهذا لأنه من غير المؤكد ما إذا كان قد يُستفاد في المستقبل من مبلغ أي جزء لم يتم سحبه. وقد يكون هذا أكبر بكثير من المبلغ المثبت على أنه التزام.

الإفصاحات الكمية لمخاطر السيولة (الفقرات ٣٤(أ) و٣٩(أ) و(ب))

ب١٠أ وفقاً للفقرة ٣٤(أ)، فإن المنشأة تفصح عن بيانات كمية موجزة عن تعرضها لمخاطر السيولة على أساس المعلومات المقدمة داخلياً لكبار موظفي الإدارة. ويجب على المنشأة إيضاح كيف يتم تحديد تلك البيانات. وإذا كانت التدفقات الخارجة من النقد (أو أصل مالي آخر) المُضمَّنة في تلك البيانات يمكن:

(أ) أن تحدث في وقت أسبق بكثير مما هو وارد في البيانات، أو

(ب) أن تكون لمبالغ مختلفة بشكل كبير عن تلك المبينة في البيانات (على سبيل المثال لمشتقة مُضمَّنة في البيانات على أساس تسوية بالصافي ولكن للطرف المقابل فيها الخيار لطلب التسوية بالإجمالي)،

فيجب على المنشأة أن تصرح عن تلك الحقيقة وأن تقدم معلومات كمية تمكِّن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم مدى هذه المخاطر ما لم تكن تلك المعلومات مُضمَّنة في تحليلات آجال الاستحقاق التعاقدية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩(أ) أو (ب).

ب١١ عند إعداد تحليلات آجال الاستحقاق المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩(أ) و(ب)، تستخدم المنشأة اجتهادها في تحديد العدد المناسب من النطاقات الزمنية. فعلى سبيل المثال، قد تحدد المنشأة أن النطاقات الزمنية الآتية تُعد مناسبة:

(أ) ما لا يتجاوز شهراً واحداً؛

(ب) ما يتجاوز شهراً واحداً ولا يتجاوز ثلاثة أشهر؛

(ج) ما يتجاوز ثلاثة أشهر ولا يتجاوز سنة واحدة؛

(د) ما يتجاوز سنة واحدة ولا يتجاوز خمس سنوات.

ب١١أ عند الالتزام بالفقرة ٣٩(أ) و(ب)، لا يجوز للمنشأة أن تفصل مشتقة مُدْمَجة عن أداة مالية مختلطة (مجمعة). وفيما يخص مثل هذه الأداة، يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ٣٩(أ).

ب١١ب تتطلب الفقرة ٣٩(ب) من المنشأة الإفصاح عن تحليل كمي لآجال استحقاق الالتزامات المالية المشتقة، يُظهِر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية إذا كانت آجال الاستحقاق التعاقدية ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لما يلي:

(أ) مقايضة معدل فائدة بأجل استحقاق متبقٍ يبلغ خمس سنوات في أحد تحوطات التدفقات النقدية لأصل أو التزام مالي متغير السعر.

(ب) جميع التعهدات بتقديم القروض.

ب١١ج تتطلب الفقرة ٣٩(أ) و(ب) من المنشأة الإفصاح عن تحليلات لآجال استحقاق الالتزامات المالية، تُظهِر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لبعض الالتزامات المالية. وفي هذا الإفصاح:

(أ) عندما يكون للطرف المقابل اختيار توقيت دفع المبلغ، فإن الالتزام يخصص لأسبق فترة يمكن أن يُطلب فيها من المنشأة أن تقوم بالدفع. فعلى سبيل المثال، الالتزامات المالية التي يمكن أن تكون المنشأة مطالبة بتسديدها عند الطلب (مثل الودائع تحت الطلب) يتم إدراجها ضمن أقرب نطاق زمني.

(ب) عندما تكون المنشأة ملتزمة بجعل المبالغ متاحة على أقساط، فإن كل قسط يخصص لأقرب فترة يمكن أن يطلب فيها من المنشأة أن تقوم بالدفع. فعلى سبيل المثال، يُدرج التعهد بتقديم قرض لم يتم سحبه ضمن النطاق الزمني الذي يتضمن أقرب تاريخ يمكن أن يتم سحبه فيه.

(ج) فيما يخص عقود الضمان المالي المُصدرة، يتم تخصيص الحد الأقصى لمبلغ الضمان إلى أقرب فترة يمكن أن يتم فيها المطالبة بالضمان.

ب١١د إن المبالغ التعاقدية التي يتم الإفصاح عنها في تحليلات آجال الاستحقاق حسبما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣٩(أ) و(ب) هي التدفقات النقدية التعاقدية غير المخصومة، ومثال ذلك:

(أ) إجمالي التزامات عقد الإيجار (قبل طرح أعباء التمويل)؛

(ب) الأسعار المحددة في الاتفاقيات الآجلة لشراء أصول مالية مقابل نقد؛

(ج) صافي المبالغ لمقايضات معدل الفائدة المعوم عند الدفع/ الثابت عند الاستلام والتي يتم مُبادلتها بصافي التدفقات النقدية؛

(د) المبالغ التعاقدية المقرر مُبادلتها في أداة مالية مشتقة (مثل مقايضة عملة) يتم مُبادلتها بإجمالي التدفقات النقدية؛

(هـ) إجمالي التعهدات بتقديم القروض.

تختلف مثل تلك التدفقات النقدية غير المخصومة عن المبلغ المُضمَّن في قائمة المركز المالي لأن المبلغ في تلك القائمة يستند إلى تدفقات نقدية مخصومة. وعندما يكون المبلغ مستحق السداد غير ثابت، فإن المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه يتم تحديده بالرجوع إلى الظروف القائمة في نهاية فترة التقرير. فعلى سبيل المثال، عندما يتقلب المبلغ مستحق السداد تبعاً للتغيرات في أحد المؤشرات، يمكن أن يستند المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه إلى مستوى المؤشر في نهاية الفترة.

ب١١هـ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) من المنشأة توضيح كيفية إدارتها لمخاطر السيولة الملازمة للبنود التي يتم الإفصاح عنها ضمن الإفصاحات الكمّية المطلوبة في الفقرة ٣٩(أ) و(ب). ويجب على المنشأة الإفصاح عن تحليل لآجال استحقاق الأصول المالية التي تحتفظ بها لإدارة مخاطر السيولة (مثل الأصول المالية التي يمكن بيعها بسهولة أو التي يتوقع أن تولد تدفقات نقدية داخلة للوفاء بالتدفقات النقدية الخارجة على الالتزامات المالية)، إذا كانت تلك المعلومات ضرورية لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة ومدى مخاطر السيولة.

ب١١و تشمل العوامل الأخرى التي قد تأخذها المنشأة في الحسبان عند تقديم الإفصاح المطلوب في الفقرة ٣٩(ج)، على سبيل المثال لا الحصر، ما إذا كانت المنشأة:

(أ) لديها تسهيلات اقتراض متعهد بها (مثل تسهيلات الأوراق التجارية) أو تسهيلات ائتمانية أخرى (مثل تسهيلات الائتمان الاحتياطية) تستطيع الوصول إليها للوفاء باحتياجات السيولة؛ أو

(ب) تحتفظ بودائع في البنوك المركزية للوفاء باحتياجات السيولة؛ أو

(ج) لديها مصادر تمويل متنوعة جداً؛ أو

(د) لديها نقاط مهمة لتركز مخاطر السيولة سواءً في أصولها أو مصادر تمويلها؛ أو

(هـ) لديها إجراءات رقابة داخلية وخطط طوارئ لإدارة مخاطر السيولة؛ أو

(و) لديها أدوات تتضمن شروط تعجيل السداد (على سبيل المثال، عند تخفيض التصنيف الائتماني للمنشأة)؛ أو

(ز) لديها أدوات قد تتطلب تعيين ضمان رهني (مثل طلب هامش ضمان للمشتقات)؛ أو

(ح) لديها أدوات تسمح للمنشأة باختيار ما إذا كانت ستقوم بتسوية التزاماتها المالية من خلال تسليم نقد (أو أصل مالي آخر) أو من خلال تسليم أسهمها الخاصة بها؛ أو

(ط) لديها أدوات تخضع لاتفاقيات معاوضة رئيسية.

ب١٢– ب١٦ [حذفت]

مخاطر السوق – تحليل الحساسية (الفقرتان ٤٠ و٤١)

ب١٧ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) إجراء تحليل حساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة. ووفقاً للفقرة ب٣، تقرر المنشأة كيف تقوم بتجميع المعلومات لإظهار الصورة الكاملة بدون تجميع المعلومات ذات الخصائص المختلفة بشأن التعرض للمخاطر التي من بيئات اقتصادية مختلفة بشكل كبير. فعلى سبيل المثال:

(أ) قد تقوم منشأة، تعمل بالمتاجرة في الأدوات المالية، بالإفصاح عن هذه المعلومات للأدوات المالية المُحتفظ بها للمتاجرة بشكل منفصل عن تلك التي لا يُحتفظ بها للمتاجرة.

(ب) لا تجمّع المنشأة تعرضها لمخاطر السوق الناشئة من مناطق ذات تضخم جامح مع تعرضها لمخاطر السوق نفسها الناشئة من مناطق ذات تضخم منخفض جداً.

وإذا كان لدى المنشأة تعرض لنوع واحد فقط من مخاطر السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط، فإنها لا تظهر معلومات مفصّلة.

ب١٨ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) أن يظهر تحليل الحساسية أثر التغيرات المحتملة بشكل معقول في متغير السوق ذي الصلة (مثل معدلات الفائدة السائدة في السوق أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع) على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية. ولهذا الغرض فإن المنشآت:

(أ) غير مطالبة بتحديد الربح أو الخسارة للفترة الذي كان سيتحقق فيما لو كانت متغيرات المخاطر ذات الصلة مختلفة. وبدلاً من ذلك، تفصح المنشآت عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية فترة التقرير بافتراض أن تغيراً محتملاً بشكل معقول في متغير المخاطر ذي الصلة قد حدث في نهاية فترة التقرير وأنه قد تم تطبيقه على التعرض للمخاطر الموجودة في ذلك التاريخ. فعلى سبيل المثال، إذا كان على المنشأة التزام ذو معدل معوم في نهاية السنة، فإن المنشأة تفصح عن أثر ذلك على الربح أو الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية بافتراض أن معدلات الفائدة قد تغيرت بمبالغ محتملة بشكل معقول.

(ب) غير مطالبة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير في نطاق التغيرات المحتملة بشكل معقول لمتغير المخاطر ذي الصلة. ويكفي الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود النطاق المحتمل بشكل معقول.

ب١٩ عند تحديد ما يُعد تغيراً محتملاً بشكل معقول في متغير المخاطر ذي الصلة، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان:

(أ) البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها. ولا ينبغي أن يشمل التغير المحتمل بشكل معقول الخيارات بعيدة الاحتمال أو خيارات "الحالة الأسوأ" أو "اختبارات الضغوط الاقتصادية". وعلاوة على ذلك، فإذا كان معدل التغير في متغير المخاطر الأساسي مستقراً، فلا يلزم المنشأة تعديل التغير المُختار المحتمل بشكل معقول في متغير المخاطر. فعلى سبيل المثال، لنفترض أن معدلات الفائدة هي ٥ في المائة وأن المنشأة ارتأت أن تذبذباً بواقع ± ٥٠ نقطة أساس في معدلات الفائدة يُعد أمراً محتملاً بشكل معقول. فعندئذ تفصح المنشأة عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت معدلات الفائدة ستتغير إلى ٤,٥ في المائة أو ٥,٥ في المائة. وفي الفترة التالية، زادت معدلات الفائدة إلى ٥,٥ في المائة. واستمرت المنشأة في الاعتقاد بأن معدلات الفائدة قد تتذبذب بواقع ± ٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في معدلات الفائدة مستقر). فعندئذ تفصح المنشأة عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت معدلات الفائدة ستتغير إلى ٥ في المائة أو ٦ في المائة. ولا تطالَب المنشأة بتنقيح تقويمها بأن معدلات الفائدة قد تتذبذب بشكل معقول بواقع ±٥٠ نقطة أساس، ما لم يكن هناك دليل على أن معدلات الفائدة قد أصبحت أكثر تقلباً بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي تقوم على مداه بإجراء التقييم. ويجب أن يظهر تحليل الحساسية آثار التغيرات التي تعتبر محتملة بشكل معقول على مدار الفترة التي تمتد إلى حين عرض المنشأة لهذه الإفصاحات مرة أخرى، والذي يكون عادة في فترة تقريرها السنوي التالية.

ب٢٠ تسمح الفقرة ٤١ للمنشأة باستخدام تحليل حساسية يعكس الترابط بين متغيرات المخاطر، مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطر، إذا كانت تستخدم هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية. وينطبق هذا حتى إذا كانت مثل هذه المنهجية تقيس فقط احتمال الخسارة ولا تقيس احتمال المكسب. وقد تلتزم مثل تلك المنشأة بالفقرة ٤١(أ) من خلال الإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطر

المستخدم (على سبيل المثال، ما إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو)، وتوضيح كيفية عمل النموذج والافتراضات الرئيسية (مثل فترة الاحتفاظ ومستوى الثقة). وقد تفصح المنشآت أيضاً عن فترة المشاهدات التاريخية وترجيحاتها المطبقة على المشاهدات ضمن تلك الفترة، وعن توضيح لكيفية التعامل مع الخيارات في العمليات الحسابية، وعن التقلبات والارتباطات (أو بدلاً من ذلك، محاكاة مونت كارلو للتوزيع الاحتمالي) التي تم استخدامها.

ب٢١ يجب على المنشأة تقديم تحليلات الحساسية لكل أعمالها ولكن يجوز لها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة من الأدوات المالية.

مخاطر معدل الفائدة

ب٢٢ تنشأ *مخاطر معدل الفائدة* عن الأدوات المالية المُحمَّلة بفوائد والمثبتة في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال، أدوات الدين التي يتم اقتناؤها أو إصدارها) وعن بعض الأدوات المالية التي لم يتم إثباتها في قائمة المركز المالي (مثل بعض التعهدات بتقديم القروض).

مخاطر العملة

ب٢٣ تنشأ *مخاطر العملة* (أو مخاطر صرف العملات الأجنبية) عن الأدوات المالية المُقوَّمة بعملة أجنبية، أي بعملة بخلاف العملة الوظيفية التي يتم قياسها بها. ولغرض هذا المعيار، لا تنشأ مخاطر العملة عن الأدوات المالية التي هي بنود غير نقدية أو عن الأدوات المالية المُقومة بالعملة الوظيفية.

ب٢٤ يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة يكون للمنشأة تعرض كبير لها.

مخاطر الأسعار الأخرى

ب٢٥ تنشأ مخاطر الأسعار الأخرى على الأدوات المالية بسبب التغيرات، على سبيل المثال، في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية. وللالتزام بالفقرة ٤٠، فقد تفصح المنشأة عن أثر الانخفاض في مؤشر سوق أسهم محدد، أو سعر سلعة محددة، أو متغير آخر محدد من متغيرات المخاطر. فعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة ضمانات قيمة متبقية تُعد أدوات مالية، فإن المنشأة تفصح عن أية زيادة أو انخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

ب٢٦ من أمثلة الأدوات المالية التي تنشأ عنها مخاطر أسعار حقوق الملكية: (أ) حيازة حقوق ملكية في منشأة أخرى (ب) والاستثمار في صندوق أمانة يحتفظ بدوره باستثمارات في أدوات حقوق الملكية. ومن الأمثلة الأخرى العقود الآجلة وخيارات شراء أو بيع كميات محددة من إحدى أدوات حقوق الملكية والمقايضات التي تعد أسعار حقوق الملكية مؤشراً لها. وتتأثر القيم العادلة لمثل هذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الأساسية.

ب٢٧ وفقاً للفقرة ٤٠(أ)، فإن حساسية الربح أو الخسارة (التي تنشأ، على سبيل المثال، عن الأدوات المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن حساسية الدخل الشامل الآخر (التي تنشأ، على سبيل المثال، عن الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي يتم عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر).

ب٢٨ لا يُعاد قياس الأدوات المالية التي تصنفها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر الربح أو الخسارة ولا حقوق الملكية بمخاطر أسعار حقوق الملكية لتلك الأدوات. وبناءً عليه، فإنه لا يلزم إجراء أي تحليل للحساسية.

إلغاء الإثبات (الفقرات ٤٢ج-٤٢ح)

الارتباط المستمر (الفقرة ٤٢ج)

ب٢٩ لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢ج-٤٢ح، يتم تقييم الارتباط المستمر بأصل مالي منقول على مستوى المنشأة المعدة للتقرير. فعلى سبيل المثال، إذا قامت منشأة تابعة بنقل أصل مالي إلى طرف ثالث غير ذي علاقة، وكان للمنشأة الأم ارتباط مستمر بهذا الأصل، فإن المنشأة التابعة لا تُضمِّن ارتباط المنشأة الأم عند تقييم ما إذا كان لديها ارتباط مستمر بالأصل المنقول في قوائمها المالية

المنفصلة أو المنفردة (أي عندما تكون المنشأة التابعة هي المنشأة المعدة للتقرير). وبالرغم من ذلك، تُضمِّن المنشأة الأم ارتباطها المستمر (أو الارتباط المستمر لعضو آخر ضمن المجموعة) بالأصل المنقول من قبل المنشأة التابعة لها عند تحديد ما إذا كان لديها ارتباط مستمر بالأصل المنقول في قوائمها المالية الموحدة (أي عندما تكون المجموعة هي المنشأة المعدة للتقرير).

ب٣٠ لا يكون للمنشأة ارتباط مستمر بأصل مالي منقول إذا لم تكن تحتفظ، كجزء من عملية النقل، بأي حقوق أو التزامات تعاقدية ملازمة للأصل المالي المنقول ولا تقتني أي حقوق أو تتحمل أي التزامات تعاقدية جديدة فيما يتعلق بالأصل المالي المنقول. ولا يكون للمنشأة ارتباط مستمر بالأصل المالي المنقول إذا لم يكن لها حصة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المنقول ولا عليها مسؤولية تحت أي ظرف من الظروف بأداء مدفوعات في المستقبل فيما يتعلق بالأصل المالي المنقول. ولا يتضمن مصطلح "مدفوعات" في هذا السياق التدفقات النقدية للأصل المالي المنقول التي تقوم المنشأة بتحصيلها والتي تكون مُطالبة بأن تعيدها إلى المنقول إليه.

ب٣٠أ عندما تنقل المنشأة أصلاً مالياً، فإنها قد تحتفظ بالحق في خدمة ذلك الأصل المالي مقابل رسوم يتم تضمينها، على سبيل المثال، في عقد خدمة. تقوم المنشأة بتقييم عقد الخدمة وفقاً للإرشادات الواردة في الفقرة ٤٢ج والفقرة ب٣٠ لتقرر ما إذا كان لدى المنشأة ارتباط مستمر نتيجة لعقد الخدمة لأغراض متطلبات الإفصاح. فعلى سبيل المثال، سيكون للقائم بالخدمة ارتباط مستمر بالأصل المالي الذي تم نقله لأغراض متطلبات الإفصاح إذا كان رسم الخدمة يعتمد على مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المُحصلة من الأصل المالي المنقول. وبالمثل، يكون للقائم بالخدمة ارتباط مستمر لأغراض متطلبات الإفصاح إذا كان مقرراً عدم دفع رسم ثابت بالكامل بسبب ضعف أداء الأصل المالي المنقول. وفي هذه الأمثلة، يكون لدى القائم بالخدمة حصة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المنقول. ولا يعتمد هذا التقييم على ما إذا كان من المتوقع أن الرسم الذي سيتم استلامه سيعوض المنشأة بشكل كافٍ عن أداء الخدمة.

ب٣١ قد ينتج الارتباط المستمر بأصل مالي منقول عن النصوص التعاقدية في اتفاقية النقل أو في اتفاقية منفصلة تم الدخول فيها بخصوص النقل مع المنقول إليه أو مع طرف ثالث.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها (الفقرة ٤٢د)

ب٣٢ تتطلب الفقرة ٤٢د تقديم إفصاحات عندما يكون جزء من الأصول المالية المنقولة أو كلها غير مستوفية لشروط إلغاء الإثبات. ويلزم تقديم تلك الإفصاحات في كل تاريخ تقرير تستمر المنشأة فيه في إثبات الأصول المالية المنقولة، بغض النظر عن توقيت حدوث عمليات النقل.

أنواع الارتباط المستمر (الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح)

ب٣٣ تتطلب الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح إفصاحات نوعية وكمية لكل نوع من أنواع الارتباط المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها. ويجب على المنشأة تجميع ارتباطاتها المستمرة في أنواع تعبّر عن تعرض المنشأة للمخاطر. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة تجميع ارتباطاتها المستمرة بحسب نوع الأداة المالية (مثل الضمانات أو خيارات الاستدعاء) أو بحسب نوع النقل (مثل بيع المبالغ مستحقة التحصيل والتوريق وإقراض الأوراق المالية).

تحليل آجال استحقاق التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المنقولة (الفقرة ٤٢هـ(هـ))

ب٣٤ تتطلب الفقرة ٤٢هـ(هـ) من المنشأة الإفصاح عن تحليل لآجال استحقاق التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها أو المبالغ الأخرى مستحقة السداد للمنقول إليه فيما يتعلق بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، مع إظهار آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لارتباطات المنشأة المستمرة. ويميز هذا التحليل التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل العقود الآجلة)، عن التدفقات النقدية التي قد تكون المنشأة مطالبة بدفعها (مثل خيارات البيع المكتوبة)، وعن التدفقات النقدية التي قد تختار المنشأة دفعها (مثل خيارات الاستدعاء التي يتم شراؤها).

ب٣٥ يجب على المنشأة استخدام اجتهادها لتحديد عدد مناسب من النطاقات الزمنية عند إعداد تحليل آجال الاستحقاق المطلوب بموجب الفقرة ٤٢هـ(هـ). فعلى سبيل المثال، قد تحدد المنشأة أن النطاقات الزمنية الآتية لآجال الاستحقاق تُعد مناسبة:

(أ) ما لا يتجاوز شهراً واحداً؛

(ب) ما يتجاوز شهراً واحداً ولا يتجاوز ثلاثة أشهر؛

(ج) ما يتجاوز ثلاثة أشهر ولا يتجاوز ستة أشهر؛

(د) ما يتجاوز ستة أشهر ولا يتجاوز سنة واحدة؛

(هـ) ما يتجاوز سنة واحدة ولا يتجاوز ثلاث سنوات؛

(و) ما يتجاوز ثلاثة سنوات ولا يتجاوز خمس سنوات؛

(ز) ما يتجاوز خمس سنوات.

ب٣٦ إذا كان هناك مدى من آجال الاستحقاق المحتملة، فإن التدفقات النقدية يتم تضمينها على أساس أقرب تاريخ يمكن أن يُطلَب من المنشأة أو يُسمَح لها فيه بالدفع.

المعلومات النوعية (الفقرة ٤٢هـ (و))

ب٣٧ تتضمن المعلومات النوعية المطلوبة بموجب الفقرة ٤٢هـ(و) وصفاً للأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها وطبيعة الارتباط المستمر بها، والغرض منه، الذي تم الاحتفاظ به بعد نقل تلك الأصول. وتشمل أيضاً وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة، بما في ذلك:

(أ) وصفاً لكيفية إدارة المنشأة للمخاطر الملازمة لارتباطها المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها.

(ب) ما إذا كانت المنشأة مطالبة بتحمل الخسائر قبل أطراف أخرى، وتصنيف ومبالغ الخسائر التي تتحملها الأطراف التي تصنف حصصها في رتبة أقل من حصة المنشأة في الأصل (أي ارتباطها المستمر بالأصل).

(ج) وصفاً لأي أسباب مرتبطة بواجبات تقديم دعم مالي أو بإعادة شراء أصل مالي منقول.

المكسب أو الخسارة من إلغاء الإثبات (الفقرة ٤٢ز(أ))

ب٣٨ تتطلب الفقرة ٤٢ز(أ) من المنشأة الإفصاح عن المكسب أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الإثبات المتعلق بالأصول المالية التي يكون للمنشأة ارتباط مستمر بها. ويجب على المنشأة الإفصاح عمّا إذا كان هناك مكسب أو خسارة من إلغاء الإثبات قد نشأ بسبب أن القيم العادلة لمكونات الأصل المُثبت سابقاً (أي الحصة في الأصل الذي تم إلغاء إثباته والحصة المحتفظ بها من قبل المنشأة) كانت تختلف عن القيمة العادلة للأصل المُثبت سابقاً ككل. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة الإفصاح أيضاً عمّا إذا كانت قياسات القيمة العادلة قد تضمنت مدخلات مهمة لم تكن مستندة إلى بيانات السوق الممكن رصدها، كما هو موضح في الفقرة ٢٧أ.

المعلومات التكميلية (الفقرة ٤٢ح)

ب٣٩ قد لا تكون الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٤٢د-٤٢ز كافية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ٤٢ب. وإذا كان الحال كذلك، فيجب على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية تكون ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح. ويجب على المنشأة أن تقرر، في ضوء ظروفها، قدر المعلومات الإضافية التي يلزمها تقديمها للوفاء باحتياجات المستخدمين وحجم التركيز الذي توليه لمختلف جوانب المعلومات الإضافية. ومن الضروري إحداث توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة للتجميع بأكثر مما ينبغي.

المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرات ١٣أ–١٣و)

النطاق (الفقرة ١٣أ)

ب٤٠ تُعد الإفصاحات الواردة في الفقرات ١٣ب–١٣هـ مطلوبة لجميع الأدوات المالية المثبتة التي يتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار

الدولي للمحاسبة ٣٢. وإضافة لذلك، تقع الأدوات المالية ضمن نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ١٣ب–١٣هـ إذا كانت تخضع لترتيب معاوضة رئيسي واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة تشمل أدوات مالية ومعاملات مشابهة، بغض النظر عمّا إذا كانت الأدوات المالية تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

ب٤١ تشمل الاتفاقيات المشابهة المشار إليها في الفقرة ١٣أ والفقرة ب٤٠ اتفاقيات المقاصة المشتقة، واتفاقيات إعادة الشراء الرئيسية العالمية، واتفاقيات إقراض الأوراق المالية الرئيسية العالمية، وأي حقوق ذات صلة بالضمان الرهني المالي. وتشمل الأدوات المالية والمعاملات المشابهة المشار إليها في الفقرة ب٤٠ المشتقات، واتفاقيات البيع وإعادة الشراء، واتفاقيات البيع العكسي وإعادة الشراء، واتفاقيات اقتراض الأوراق المالية وإقراض الأوراق المالية. ومن أمثلة الأدوات المالية التي لا تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ القروض وودائع العملاء في نفس المؤسسة (ما لم تتم المقاصة بينها في قائمة المركز المالي)، والأدوات المالية التي تخضع فقط لاتفاقية ضمان رهني.

الإفصاح عن المعلومات الكمية للأصول المالية المُثبتة والالتزامات المالية المُثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ (الفقرة ١٣ج)

ب٤٢ قد تخضع الأدوات المالية التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج لمتطلبات قياس مختلفة (على سبيل المثال، قد يتم قياس مبلغ مستحق السداد متعلق باتفاقية إعادة شراء بالتكلفة المستنفدة، في حين أن الأداة المشتقة سيتم قياسها بالقيمة العادلة). ويجب على المنشأة إدراج الأدوات بمبالغها المُثبتة ووصف أي فروق قياس ناتجة عن ذلك في الإفصاحات ذات الصلة.

الإفصاح عن إجمالي مبالغ الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ (الفقرة ١٣ج(أ))

ب٤٣ تتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ) بالأدوات المالية المثبتة التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وتتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ) أيضاً بالأدوات المالية المثبتة التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي واجب النفاذ أو لاتفاقية مشابهة بغض النظر عمّا إذا كانت مستوفية لضوابط المقاصة. ولكن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ) لا تتعلق بأي مبالغ تم إثباتها نتيجة لاتفاقيات الضمان الرهني التي لا تستوفي ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وبدلاً من ذلك، فإن مثل هذه المبالغ يلزم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د).

الإفصاح عن المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ (الفقرة ١٣ج(ب))

ب٤٤ تتطلب الفقرة ١٣ج(ب) من المنشآت الإفصاح عن المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي. ويتم الإفصاح عن مبالغ كلٍ من الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة التي تخضع للمقاصة بموجب الترتيب نفسه في إفصاحات كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ولكن المبالغ التي يتم الإفصاح عنها (على سبيل المثال في جدول) تقتصر على المبالغ التي تخضع للمقاصة. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة أصل مشتق مثبت والتزام مشتق مثبت مستوفيان لضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وإذا كان إجمالي مبلغ الأصل المشتق أكبر من إجمالي مبلغ الالتزام المشتق، فإن جدول الإفصاح عن الأصول المالية سيشتمل على مبلغ الأصل المشتق بكامله (وفقاً للفقرة ١٣ج(أ)) ومبلغ الالتزام المشتق بكامله (وفقاً للفقرة ١٣ج(ب)). ولكن رغم أن جدول الإفصاح عن الالتزامات المالية سيشتمل على مبلغ الالتزام المالي بكامله (وفقاً للفقرة ١٣ج(أ))، إلا أنه سيشتمل فقط على مبلغ الأصل المشتق (وفقاً للفقرة ١٣ج(ب)) المساوي لمبلغ الالتزام المشتق.

الإفصاح عن صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي (الفقرة ١٣ج(ج))

ب٤٥ إذا كانت للمنشأة أدوات تستوفي نطاق هذه الإفصاحات (المحدد في الفقرة ١٣أ)، ولكنها لا تستوفي ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، فإن المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(ج) ستساوي المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(أ).

ب٤٦ يجب إجراء مطابقة بين المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(ج) ومبالغ البنود المستقلة الفردية المعروضة في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، إذا ارتأت المنشأة أن تجميع أو تفصيل مبالغ البنود المستقلة الفردية في القوائم المالية يقدم معلومات أكثر ملاءمة، فيجب عليها إجراء مطابقة بين المبالغ المجمعة أو المفصلة المفصح عنها الواردة في الفقرة ١٣ج(ج) ومبالغ البنود المستقلة الفردية المعروضة في قائمة المركز المالي.

الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة والتي لولا ذلك ما كانت تشملها الفقرة ١٣ج(ب) (الفقرة ١٣ج(د))

ب٤٧ تتطلب الفقرة ١٣ج(د) من المنشآت الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة والتي لولا ذلك ما كانت تشملها الفقرة ١٣ج(ب). وتشير الفقرة ١٣ج(د)(١) إلى المبالغ التي تتعلق بالأدوات المالية المثبتة والتي لا تستوفي بعض أو جميع ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ (على سبيل المثال، حقوق المقاصة الحالية التي لا تستوفي الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(ب) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، أو حقوق المقاصة المشروطة التي تكون واجبة النفاذ وقابلة للممارسة فقط في حالة التعثر في السداد، أو فقط في حالة إعسار أو إفلاس أي من الأطراف المقابلة).

ب٤٨ تشير الفقرة ١٣ج(د)(٢) إلى المبالغ التي تتعلق بالضمان الرهني المالي، بما في ذلك الضمان الرهني النقدي، سواءً المستلم أو المرهون. ويجب على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المالية التي قد تم رهنها أو استلامها على أنها ضمان رهني. وينبغي أن تكون المبالغ التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)(٢) متعلقة بالضمان الرهني الفعلي الذي تم استلامه أو رهنه وليس بأي مبالغ ناتجة مستحقة السداد أو مستحقة التحصيل تم إثباتها لرد أو استرداد مثل ذلك الضمان الرهني.

القيود على المبالغ التي يتم الإفصاح عنها الواردة في الفقرة ١٣ج(د) (الفقرة ١٣د)

ب٤٩ عند الإفصاح عن المبالغ وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار تضخيم الضمان الرهني بفعل الأداة المالية. وللقيام بذلك، يجب على المنشأة أولاً طرح المبالغ التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)(١) من المبلغ التي تم الإفصاح عنه وفقاً للفقرة ١٣ج(ج). ومن ثم، يجب على المنشأة قصر المبالغ التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)(٢) على المبلغ المتبقي الوارد في الفقرة ١٣ج(ج) فيما يتعلق بالأداة المالية ذات الصلة. ولكن إذا كانت الحقوق في الضمان الرهني يمكن إنفاذها عبر الأدوات المالية، فيمكن إدراج مثل تلك الحقوق ضمن الإفصاح المقدم وفقاً للفقرة ١٣د.

وصف حقوق المقاصة التي تخضع لترتيبات معاوضة رئيسية واجبة النفاذ و اتفاقيات مشابهة (الفقرة ١٣هـ)

ب٥٠ يجب على المنشأة وصف أنواع حقوق المقاصة والترتيبات المشابهة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق. فعلى سبيل المثال، يجب على المنشأة وصف حقوقها المشروطة. وفيما يخص الأدوات التي تخضع لحقوق مقاصة لا تتوقف على حدث مستقبلي ولكنها لا تستوفي بقية الضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، يجب على المنشأة توضيح سبب (أسباب) عدم استيفاء الضوابط. وفيما يخص أي ضمان مالي تم استلامه أو رهنه، يجب على المنشأة توضيح شروط اتفاقية الضمان الرهني (على سبيل المثال، متى يتم تقييد الضمان الرهني).

الإفصاح بحسب نوع الأداة المالية أو بحسب الطرف المقابل

ب٥١ قد يتم تجميع الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ)-(هـ) بحسب نوع الأداة المالية أو المعاملة (على سبيل المثال، المشتقات أو اتفاقيات إعادة الشراء وإعادة الشراء العكسي أو اتفاقيات اقتراض الأوراق المالية وإقراض الأوراق المالية).

ب٥٢ يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك تجميع الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ)–(ج) بحسب نوع الأداة المالية، والإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(ج)–(هـ) بحسب الطرف المقابل. وإذا قامت المنشأة بتقديم المعلومات المطلوبة بحسب الطرف المقابل، فإنها ليست مطالبة بتحديد الأطراف المقابلة بأسمائها. ومع ذلك، فإن تعيين رموز للأطراف المقابلة (الطرف المقابل أ، أو الطرف المقابل ب، أو الطرف المقابل ج ... إلخ) يجب أن يبقى ثابتاً من سنة لأخرى على مدى السنوات المعروضة للحفاظ على القابلية للمقارنة. ويجب أن تؤخذ الإفصاحات النوعية في الحسبان بحيث يكون بالإمكان تقديم المزيد من المعلومات عن أنواع الأطراف المقابلة. وعند

تقديم إفصاح عن المبالغ الواردة في الفقرة ١٣ج(ج)-(هـ) بحسب الطرف المقابل، فإن المبالغ التي تكون مهمة بمفردها مقارنة بإجمالي مبالغ الأطراف المقابلة يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل ويجب تجميع مبالغ الأطراف المقابلة المتبقية غير المهمة بمفردها في بند واحد مستقل.

أخرى

ب٥٣ إن الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب الفقرات ١٣ج-١٣هـ هي الحد الأدنى من المتطلبات. ولتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٣ب، قد يلزم المنشأة أن تكملها بإفصاحات (نوعية) إضافية، بناءً على شروط ترتيبات المعاوضة الرئيسية واجبة النفاذ والاتفاقيات ذات الصلة، بما في ذلك طبيعة حقوق المقاصة، وأثرها أو أثرها المحتمل على المركز المالي للمنشأة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٨
القطاعات التشغيلية

المبدأ الأساس

١ **يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها و آثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.**

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار على:

(أ) القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة للمنشأة:

(١) التي يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عامة (سوق أوراق مالية وطنية أو أجنبية أو سوق للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(٢) التي تودع، أو التي بصدد إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عامة؛

(ب) القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم:

(١) يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عامة (سوق أوراق مالية وطنية أو أجنبية أو سوق للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(٢) تودع، أو بصدد إيداع، قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عامة.

٣ إذا اختارت منشأة غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار أن تفصح عن معلومات عن قطاعات لا تلتزم بهذا المعيار، فلا يجوز لها أن تصف المعلومات بأنها معلومات قطاعية.

٤ إذا تضمن تقرير مالي كلاً من القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم التي تقع في نطاق هذا المعيار إضافة إلى القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات القطاعية تكون مطلوبة فقط في القوائم المالية الموحدة.

القطاعات التشغيلية

٥ القطاع التشغيلي هو أحد مكونات المنشأة الذي:

(أ) يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويتكبد منها مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع المكونات الأخرى للمنشأة نفسها)،

(ب) تُراجَع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بالمنشأة من أجل اتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع، ولتقييم أدائه،

(ج) تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.

ويمكن أن يزاول قطاع تشغيلي أنشطة أعمال لم يكتسب منها إيرادات بعد، فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار عمليات بدء التشغيل قطاعات تشغيلية قبل اكتساب الإيرادات.

٦ ليس بالضرورة أن يُعد كل جزء من المنشأة قطاعاً تشغيلياً أو جزءاً من قطاع تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد لا تكتسب المراكز الرئيسية أو بعض الأقسام الوظيفية لشركة مساهمة إيرادات، أو قد تكتسب إيرادات تكون فقط عرضية لأنشطة المنشأة، ومن ثم لا تُعد قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار، فإن خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة ليست قطاعات تشغيلية.

٧ يحدد مصطلح "متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي" وظيفة، وليس بالضرورة أن يكون مديراً بمسمى محدد. وتتمثل تلك الوظيفة في تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية في المنشأة وتقويم أدائها. وغالباً ما يكون متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي في المنشأة هو رئيسها التنفيذي أو رئيس العمليات، وقد يكون أيضاً مجموعة، على سبيل المثال، من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيرهم.

٨ تحدد الخصائص الثلاث للقطاعات التشغيلية الموضحة في الفقرة ٥ بشكل واضح القطاعات التشغيلية لكثير من المنشآت. ومع ذلك، فقد تعِد المنشأة تقارير تعرض فيها أنشطة أعمالها بطرق متنوعة. وإذا استخدم متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي أكثر من مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية، فقد تحدد عوامل أخرى مجموعة واحدة من المكونات على أنها تشكل قطاعات تشغيلية للمنشأة، بما في ذلك طبيعة أنشطة الأعمال الخاصة بكل مكون، ووجود مديرين مسؤولين عنها، والمعلومات المقدمة لمجلس الإدارة.

٩ بشكل عام، يكون للقطاع التشغيلي مدير قطاع يكون مسؤولاً بشكل مباشر أمام متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي، ويتواصل معه باستمرار لمناقشة الأنشطة التشغيلية أو النتائج المالية أو التوقعات أو الخطط الخاصة بالقطاع. ويحدد مصطلح "مدير القطاع" وظيفة، وليس بالضرورة مديراً بمسمى محدد. وقد يكون متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي هو أيضاً مدير القطاع لبعض القطاعات التشغيلية. وقد يتولى مدير واحد وظيفة مدير القطاع لأكثر من قطاع تشغيلي واحد. وإذا انطبقت الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على أكثر من مجموعة من مكونات الهيكل التنظيمي، ولكن هناك مجموعة واحدة فقط يوجد لها مدراء قطاعات مسؤولين عنها، فإن تلك المجموعة من المكونات هي التي تشكل القطاعات التشغيلية.

١٠ قد تنطبق الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على مجموعتين متداخلتين أو أكثر من مجموعات المكونات التي يوجد لها مدراء مسؤولين عنها. ويُشار إلى ذلك الهيكل أحياناً على أنه هيكل تنظيمي على شكل مصفوفة. فعلى سبيل المثال، في بعض المنشآت، يتولى بعض المدراء المسؤولية عن خطوط إنتاج منتجات وخدمات مختلفة حول العالم، في حين يتولى مدراء آخرون المسؤولية عن مناطق جغرافية محددة. ويقوم متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بمراجعة النتائج التشغيلية لكلتا المجموعتين من المكونات بشكل منتظم وتكون المعلومات المالية متاحة لكلتيهما. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تحدد مجموعة المكونات التي تشكل قطاعات تشغيلية بالاستناد إلى المبدأ الأساس.

القطاعات التي يتم التقرير عنها

١١ يجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير بشكل منفصل عن المعلومات المتعلقة بكل قطاع تشغيلي:

(أ) يكون قد تم تحديده وفقاً للفقرات ٥ – ١٠ أو ينتج من تجميع اثنين أو أكثر من تلك القطاعات وفقاً للفقرة ١٢،

(ب) يتجاوز الحدود الكمية الواردة في الفقرة ١٣.

وتحدد الفقرات ١٤ – ١٩ حالات أخرى يجب فيها التقرير عن معلومات منفصلة عن القطاع التشغيلي.

ضوابط التجميع

١٢ تبدي القطاعات التشغيلية غالباً أداءً مالياً متشابهاً على المدى الطويل إذا كانت لهذه القطاعات خصائص اقتصادية متشابهة. فعلى سبيل المثال، سيكون من المتوقع أن يتشابه متوسط هوامش الربح الإجمالية على المدى الطويل لقطاعين تشغيليين إذا كانت خصائصهما الاقتصادية متشابهة. وقد يتم تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع يتفق مع المبدأ الأساس لهذا المعيار، وكانت للقطاعات خصائص اقتصادية متشابهة، وكانت القطاعات متشابهة في كل من النواحي الآتية:

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات؛

(ب) طبيعة عمليات الإنتاج؛

(ج) نوع أو فئة عملاء منتجاتها وخدماتها؛

(د) الطرق المستخدمة لتوزيع منتجاتها أو تقديم خدماتها؛

(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية، في حال انطباقها، على سبيل المثال، المصارف أو التأمين أو المرافق العامة.

الحدود الكمية

١٣ يجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير بشكل منفصل عن المعلومات المتعلقة بأي قطاع تشغيلي يستوفي أياً من الحدود الكمية الآتية:

(أ) يبلغ إيراده الذي تم التقرير عنه، بما في ذلك كل من المبيعات للعملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات، ١٠% أو أكثر من الإيراد المجمع، الداخلي والخارجي، لجميع القطاعات التشغيلية.

(ب) يبلغ المبلغ المطلق لربحه أو خسارته التي تم التقرير عنها ١٠% أو أكثر من المبلغين الآتيين بالمبلغ المطلق، أيهما أكبر: (١) الربح المجمع الذي تم التقرير عنه لجميع القطاعات التشغيلية التي لم تقم بالتقرير عن خسارة (٢) الخسارة المجمعة التي تم التقرير عنها لجميع القطاعات التشغيلية التي قامت بالتقرير عن خسارة.

(ج) تبلغ أصوله ١٠% أو أكثر من الأصول المجمعة لجميع القطاعات التشغيلية.

ويمكن اعتبار أن القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أياً من الحدود الكمية تُعد قطاعات يتم التقرير عنها، ويُفصح عنها بشكل منفصل، إذا اعتقدت الإدارة أن المعلومات عن القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

١٤ يجوز للمنشأة تجميع المعلومات عن القطاعات التشغيلية التي لم تستوفِ الحدود الكمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفِ الحدود الكمية لتقديم قطاع يمكن التقرير عنه فقط إذا كان للقطاعات التشغيلية خصائص اقتصادية متشابهة وكانت تشترك في معظم ضوابط التجميع المذكورة في الفقرة ١٢.

١٥ إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي تم التقرير عنه من قبل القطاعات التشغيلية يشكل أقل من ٧٥% من إيراد المنشأة، فيجب تحديد قطاعات تشغيلية إضافية على أنها قطاعات يتم التقرير عنها (حتى لو لم تستوفِ الضوابط الواردة في الفقرة ١٣) إلى أن يتم تضمين ٧٥% على الأقل من إيراد المنشأة في القطاعات التي يتم التقرير عنها.

١٦ يجب تجميع المعلومات عن أنشطة الأعمال والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لا يتم التقرير عنها في صنف بعنوان "جميع القطاعات الأخرى" ويجب الإفصاح عنها بشكل منفصل عن بنود المطابقة الأخرى في المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨. ويجب توضيح مصادر الإيرادات المدرجة في صنف "جميع القطاعات الأخرى".

١٧ إذا رأت الإدارة أن أحد القطاعات التشغيلية، المُحدد في الفترة السابقة مباشرةً على أنه قطاع يتم التقرير عنه، لا يزال مهماً، فيجب الاستمرار في التقرير عن معلومات ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية، حتى ولو لم يعد مستوفياً لضوابط القطاعات التي يتم التقرير عنها الواردة في الفقرة ١٣.

١٨ إذا تم تحديد قطاع تشغيلي خلال الفترة الحالية على أنه قطاع يتم التقرير عنه وفقاً للحدود الكمية، فيجب إعادة عرض البيانات القطاعية للفترات السابقة المعروضة لأغراض المقارنة؛ لإظهار القطاع الذي يتم التقرير عنه حديثاً على أنه قطاع منفصل، حتى لو لم يستوفِ ذلك القطاع ضوابط القطاعات التي يتم التقرير عنها الواردة في الفقرة ١٣ خلال تلك الفترة السابقة، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

١٩ قد يكون هناك حد عملي لعدد القطاعات التي يتم التقرير عنها والتي تفصح عنها المنشأة بشكل منفصل، وبعد هذا الحد قد تصبح المعلومات القطاعية مفصلةً أكثر مما يجب. ورغم عدم تعيين حد بعينه، إلا أنه عندما يزيد عدد القطاعات التي يتم التقرير عنها وفقاً للفقرات ١٣-١٨ عن عشرة، ينبغي على المنشأة أن تنظر فيما إذا كان قد تم الوصول إلى حد عملي.

الإفصاح

٢٠ **يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها و آثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.**

٢١ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٢٠، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل فترة تعرض عنها قائمة الدخل الشامل:

(أ) المعلومات العامة الموضحة في الفقرة ٢٢؛

(ب) معلومات عن مبلغ الربح أو الخسارة الذي تم التقرير عنه للقطاعات، بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة التي تم تضمينها في مبلغ الربح أو الخسارة الذي تم التقرير عنه للقطاعات، وأصول القطاعات والتزامات القطاعات وأساس القياس، كما هو موضح في الفقرات ٢٣–٢٧؛

(ج) مطابقات لمجاميع إيرادات القطاعات ومبلغ الربح أو الخسارة الذي تم التقرير عنه للقطاعات وأصول القطاعات والتزامات القطاعات والبنود الأخرى ذات الأهمية النسبية مع المبالغ المقابلة لها في المنشأة، كما هو موضح في الفقرة ٢٨.

ويلزم إجراء مطابقات للمبالغ الواردة في قائمة المركز المالي للقطاعات التي يتم التقرير عنها مع المبالغ الواردة في قائمة المركز المالي للمنشأة لكل تاريخ تُعرض فيه قائمة المركز المالي. ويجب إعادة عرض معلومات الفترات السابقة الموضحة في الفقرتين ٢٩ و٣٠.

المعلومات العامة

٢٢ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة الآتية:

(أ) العوامل المستخدمة لتحديد قطاعات المنشأة التي يتم التقرير عنها، بما في ذلك أساس الهيكل التنظيمي (على سبيل المثال، ما إذا كانت الإدارة قد اختارت تنظيم المنشأة بناءً على الاختلافات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، أو البيئات التنظيمية، أو مجموعة من العوامل، وما إذا كانت القطاعات التشغيلية قد تم تجميعها)؛

(أأ) الاجتهادات التي تمت بواسطة الإدارة عند تطبيق ضوابط التجميع الواردة في الفقرة ١٢. ويشمل ذلك تقديم وصف موجز للقطاعات التشغيلية التي تم تجميعها بهذه الطريقة والمؤشرات الاقتصادية التي تم تقييمها عند تحديد أن القطاعات التشغيلية المجمعة تتشابه في خصائصها الاقتصادية؛

(ب) أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع يتم التقرير عنه إيراداته.

المعلومات عن الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات

٢٣ يجب على المنشأة أن تقرر عن مقياس للربح أو الخسارة لكل قطاع يتم التقرير عنه. ويجب على المنشأة أن تقرر عن مقياس لمجموع الأصول والالتزامات لكل قطاع يتم التقرير عنه إذا كانت مثل هذه المبالغ يتم توفيرها بشكل منتظم لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بالمنشأة. ويجب على المنشأة أيضاً أن تفصح عمّا يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المبالغ المحددة يتم تضمينها في مقياس ربح أو خسارة القطاعات الذي يقوم بمراجعته متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بالمنشأة، أو كانت تُقدَّم على أي نحو آخر بشكل منتظم لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي، حتى لو لم يتم تضمينها في ذلك المقياس الخاص بربح أو خسارة القطاعات:

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين؛

(ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى لنفس المنشأة؛

(ج) إيراد الفائدة؛

(د) مصروف الفائدة؛

(هـ) الإهلاك والاستنفاد؛

(و) بنود الدخل والمصروف ذات الأهمية النسبية التي يُفصح عنها وفقاً للفقرة ٩٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المعدل في ٢٠٠٧)؛

(ز) حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية؛

(ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل؛

(ط) البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية بخلاف الإهلاك والاستنفاد.

ويجب على المنشأة أن تقرر عن إيراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة لكل قطاع يتم التقرير عنه ما لم تكن معظم إيرادات القطاع من الفائدة وما لم يكن متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي يعتمد بشكل أساسي على صافي إيراد الفائدة لتقييم أداء القطاع واتخاذ القرارات بشأن تخصيص الموارد للقطاع. ففي تلك الحالة، يجوز للمنشأة أن تقرر عن إيراد الفائدة لذلك القطاع بالصافي بعد طرح مصروف الفائدة وأن تفصح عن قيامها بذلك.

٢٤ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه إذا كانت المبالغ المحددة يتم تضمينها في مقياس أصول القطاعات الذي يقوم بمراجعته متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي، أو كانت تُقدَّم على أي نحو آخر بشكل منتظم لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي، حتى لو لم يتم تضمينها في مقياس أصول القطاعات:

(أ) مبلغ الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية،

(ب) مبالغ الإضافات للأصول غير المتداولة[١] بخلاف الأدوات المالية، وأصول الضريبة المؤجلة، وصافي أصول المنافع المحددة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين") والحقوق التي تنشأ بموجب عقود التأمين.

القياس

٢٥ يجب أن يكون المبلغ الذي يتم التقرير عنه لكل بند من بنود القطاعات هو المقياس الذي تم التقرير عنه لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي لأغراض اتخاذ القرارات بشأن تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. والتعديلات والحذوفات التي تم إجراؤها عند إعداد القوائم المالية للمنشأة وتخصيصات الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر، لا يتم تضمينها عند تحديد مبلغ الربح أو الخسارة الذي يتم التقرير عنه للقطاع إلا إذا كانت مُضمَّنة في مقياس ربح أو خسارة القطاع الذي يستخدمه متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي. وبالمثل، فإن الأصول والالتزامات التي يجب التقرير عنها للقطاع هي فقط تلك الأصول والالتزامات التي يتم تضمينها في مقاييس أصول ذلك القطاع والتزاماته التي يستخدمها متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي. وفي حالة تخصيص مبالغ على الربح أو الخسارة المقرر عنها للقطاعات، أو على أصول أو التزامات القطاعات، فإن تلك المبالغ يجب تخصيصها على أساس معقول.

٢٦ إذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي يستخدم مقياساً واحداً فقط لربح أو خسارة قطاع تشغيلي أو لأصول القطاع أو التزامات القطاع عند تقييم أداء القطاع واتخاذ القرارات بشأن كيفية تخصيص الموارد، فيجب أن يتم التقرير بتلك المقاييس عن ربح أو خسارة القطاع وأصوله والتزاماته. وإذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي يستخدم أكثر من مقياس واحد لربح أو خسارة القطاع التشغيلي أو لأصول القطاع أو التزامات القطاع، فإن المقاييس التي يتم التقرير عنها يجب أن تكون هي تلك التي تعتقد الإدارة أنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر اتساقاً مع تلك المستخدمة في قياس المبالغ المقابلة في القوائم المالية للمنشأة.

٢٧ يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً لقياسات ربح أو خسارة القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع لكل قطاع يتم التقرير عنه. وكحد أدنى، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) أساس المحاسبة عن أية معاملات بين القطاعات التي يتم التقرير عنها.

(ب) طبيعة أي فروقات بين قياسات أرباح أو خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها وربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة (إذا لم يكن ذلك واضحاً من المطابقات الموضحة في الفقرة ٢٨). ويمكن أن تشمل تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف التي يتم تكبدها بشكل مركزي والتي تعد ضرورية لفهم المعلومات القطاعية التي تم التقرير عنها.

(ج) طبيعة أي فروقات بين قياسات أصول القطاعات التي يتم التقرير عنها وأصول المنشأة (إذا لم يكن ذلك واضحاً من المطابقات الموضحة في الفقرة ٢٨). ويمكن أن تشمل تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الأصول ذات الاستخدام المشترك، والتي تعد ضرورية لفهم المعلومات القطاعية التي تم التقرير عنها.

---

[١] فيما يخص الأصول المصنفة وفقاً للعرض بحسب السيولة، فإن الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تشمل المبالغ المُتوقع استردادها خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

(د) طبيعة أي فروقات بين قياسات التزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها والتزامات المنشأة (إذا لم يكن ذلك واضحاً من المطابقات الموضحة في الفقرة ٢٨). ويمكن أن تشمل تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الالتزامات ذات الاستخدام المشترك، والتي تعد ضرورية لفهم المعلومات القطاعية التي تم التقرير عنها.

(هـ) طبيعة أي تغييرات عن الفترات السابقة في طرق القياس المستخدمة لتحديد مبلغ الربح أو الخسارة الذي يتم التقرير عنه للقطاع وأثر تلك التغييرات، إن وجد، على قياس ربح أو خسارة القطاع.

(و) طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متماثلة على القطاعات التي يتم التقرير عنها. فعلى سبيل المثال، قد تخصص المنشأة مصروف الإهلاك على قطاع دون تخصيص الأصول القابلة للإهلاك ذات الصلة على ذلك القطاع.

المطابقات

٢٨ يجب على المنشأة أن تجري مطابقات لكل مما يلي:

(أ) مجموع إيرادات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع إيراد المنشأة.

(ب) مجموع مقاييس ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) والعمليات غير المستمرة. ومع ذلك، فإذا كانت المنشأة تخصص بنوداً مثل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) على القطاعات التي يتم التقرير عنها، فيمكن أن تطابق المنشأة مجموع مقاييس ربح أو خسارة القطاعات مع ربح أو خسارة المنشأة بعد تلك البنود.

(ج) مجموع أصول القطاعات التي يتم التقرير عنها مع أصول المنشأة إذا كانت أصول القطاعات مقرراً عنها وفقاً للفقرة ٢٣.

(د) مجموع التزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع التزامات المنشأة إذا كانت التزامات القطاعات مقرراً عنها وفقاً للفقرة ٢٣.

(هـ) مجموع المبالغ الخاصة بكل بند آخر من بنود المعلومات ذات الأهمية النسبية المفصح عنها في القطاعات التي يتم التقرير عنها مع المبلغ المقابل في المنشأة.

ويجب تحديد وتوضيح جميع بنود المطابقات ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل. فعلى سبيل المثال، يجب أن يُحدَّد ويُوضَّح بشكل منفصل مبلغ كل تعديل ذي أهمية نسبية ينشأ عن سياسات محاسبية مختلفة ويكون لازماً لمطابقة ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة المنشأة.

إعادة عرض المعلومات التي تم التقرير عنها سابقاً

٢٩ إذا قامت المنشأة بتغيير هيكلها التنظيمي الداخلي بطريقة يترتب عليها تغيير تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها، فيجب إعادة عرض المعلومات المقابلة للفترات السابقة، بما في ذلك الفترات الأولية، إلا إذا كانت المعلومات غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة. ويجب تحديد ما إذا كانت المعلومات غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة، لكل بند بعينه من بنود الإفصاح. ويجب على المنشأة، بعد أي تغيير في تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها، أن تفصح عمّا إذا كانت قد أعادت عرض البنود المقابلة من المعلومات القطاعية للفترات السابقة.

٣٠ إذا قامت المنشأة بتغيير هيكلها التنظيمي الداخلي بطريقة يترتب عليها تغيير تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها وإذا لم يتم إعادة عرض المعلومات القطاعية للفترات السابقة، بما في ذلك الفترات الأولية، لتعكس التغيير، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح في السنة التي يحدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للسنة الحالية وفق كل من الأساس القديم والأساس الجديد لتحديد القطاعات، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

الإفصاحات على مستوى المنشأة

٣١ تنطبق الفقرات ٣٢–٣٤ على جميع المنشآت التي تخضع لهذا المعيار بما في ذلك المنشآت التي لها قطاع وحيد يتم التقرير عنه. ولا يتم تنظيم بعض أنشطة أعمال المنشآت على أساس الاختلافات في المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو الاختلافات في المناطق الجغرافية للعمليات. وقد تقوم القطاعات التي يتم التقرير عنها في هذه المنشآت بالتقرير عن إيرادات ناتجة من مجموعة واسعة من المنتجات والخدمات المختلفة بشكل كبير، أو قد يقدم أكثر من قطاع واحد من قطاعات المنشأة التي يتم التقرير عنها نفس المنتجات والخدمات تقريباً. وبالمثل، قد تمتلك قطاعات المنشأة التي يتم التقرير عنها أصولاً في مناطق جغرافية مختلفة وتقوم بالتقرير عن إيرادات مستلمة من عملاء في مناطق جغرافية مختلفة، أو قد يعمل أكثر من قطاع واحد من قطاعات المنشأة التي يتم التقرير عنها في نفس المنطقة الجغرافية. ويجب توفير المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٢–٣٤ فقط إذا لم يتم توفيرها كجزء من المعلومات القطاعية التي يتم التقرير عنها المطلوبة بموجب هذا المعيار.

المعلومات عن المنتجات والخدمات

٣٢ يجب على المنشأة أن تقرر عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج وخدمة، أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتشابهة، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب أن تستند مبالغ الإيرادات التي يتم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة.

المعلومات عن المناطق الجغر افية

٣٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الجغرافية الآتية، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة:

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين (١) المعزوة للدولة التي يقع بها مقر المنشأة و(٢) المعزوة لجميع الدول الأجنبية، في مجموعها، التي تحصل منها المنشأة على إيراداتها. وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المعزوة لدولة أجنبية بعينها ذات أهمية نسبية، فيجب الإفصاح عن تلك الإيرادات بشكل منفصل. ويجب على المنشأة أن تفصح عن أساس عزو الإيرادات من العملاء الخارجيين إلى كل دولة.

(ب) الأصول غير المتداولة[٢] بخلاف الأدوات المالية، وأصول الضريبة المؤجلة، وأصول منافع ما بعد انتهاء الخدمة، والحقوق التي تنشأ بموجب عقود التأمين (١) الموجودة في الدولة التي يقع بها مقر المنشأة و(٢) الموجودة في جميع الدول الأجنبية، في مجموعها، التي تحتفظ فيها المنشأة بأصولها. وإذا كانت الأصول التي في دولة أجنبية بعينها ذات أهمية نسبية، فيجب الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل.

ويجب أن تستند المبالغ التي يتم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة. وإذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويمكن أن توفر المنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، مجاميع فرعية من المعلومات الجغرافية عن مجموعات من الدول.

المعلومات عن العملاء الرئيسين

٣٤ يجب على المنشأة أن توفر معلومات عن مدى اعتمادها على عملائها الرئيسيين. وإذا بلغت الإيرادات من المعاملات مع عميل خارجي وحيد ١٠% أو أكثر من إيرادات المنشأة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن مجموع مبلغ الإيرادات من كل من مثل هؤلاء العملاء، وعن هوية القطاع أو القطاعات التي تقوم بالتقرير عن تلك الإيرادات. ولا يلزم المنشأة أن تفصح عن هوية كل عميل رئيسي أو مبلغ الإيرادات الذي يقوم كل قطاع بالتقرير عنه من ذلك العميل. ولأغراض هذا المعيار، فإن أية مجموعة من المنشآت من المعروف لدى المنشأة المعدة للتقرير أنها تخضع لسيطرة واحدة يجب أن تعتبر عميلاً واحداً. ومع ذلك، يلزم ممارسة الاجتهاد لتقييم ما إذا كانت حكومة

---

[٢] فيما يخص الأصول المصنفة وفقاً للعرض بحسب السيولة، فإن الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تشمل المبالغ المُتوقع استردادها خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

ما (بما في ذلك الجهات الحكومية والهيئات المشابهة، سواءً كانت محلية أو وطنية أو دولية) والمنشآت التي من المعروف لدى المنشأة المعدة للتقرير أنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة تُعد عميلاً واحداً. وعند تقييم ذلك، يجب على المنشأة المعدة للتقرير أن تأخذ في الحسبان مدى التكامل الاقتصادي بين تلك المنشآت.

التحول وتاريخ السريان

٣٥ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على قوائمها المالية السنوية للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت منشأة هذا المعيار على قوائمها المالية لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٥أ عُدِّلت الفقرة ٢٣ بموجب الإصدار "تحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادر في أبريل ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٦ يجب إعادة عرض المعلومات القطاعية للسنوات السابقة التي يتم التقرير عنها على أنها معلومات مقارنة للسنة الأولى للتطبيق (بما في ذلك تطبيق التعديل على الفقرة ٢٣ الذي تم في أبريل ٢٠٠٩) لتتوافق مع متطلبات هذا المعيار، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

٣٦أ عدَّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المعدل في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدَّل الفقرة ٢٣(و). ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المعدل في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٣٦ب عدَّل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" (المعدل في ٢٠٠٩) الفقرة ٣٤ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ (المُنقح في ٢٠٠٩) لفترة أسبق، فيجب عليها تطبيق التعديل على الفقرة ٣٤ لتلك الفترة الأسبق.

٣٦ج عدّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرتين ٢٢ و٢٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ١٤

٣٧ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ١٤ "التقرير القطاعي".

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

القطاع التشغيلي القطاع التشغيلي هو مكون في المنشأة:

(أ) يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويتكبد منها مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع المكونات الأخرى للمنشأة نفسها)،

(ب) تُراجَع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بالمنشأة من أجل اتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع، ولتقييم أدائه،

(ج) تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: تاريخ التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ لشركات التأمين كان اعتباراً من الفترة التي تبدأ في ٢٠٢٣/١/١م أو بعده. وقد كان من الممكن لتلك الشركات تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٩ بنسخته الصادرة من المجلس الدولي خلال الفترات التي تبدأ قبل ذلك التاريخ.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٩
الأدوات المالية

الفصل ١ الهدف

١/١ الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن *الأصول المالية والالتزامات المالية* الذي سيعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

الفصل ٢ النطاق

١/٢ يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". ومع ذلك، ففي بعض الحالات، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ من المنشأة، أو يسمح لها، أن تقوم بالمحاسبة عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقاً لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت أيضاً أن تطبق هذا المعيار على المشتقات التي على حصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك ما لم تستوفِ المشتقة تعريف أداة حقوق ملكية المنشأة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض".

(ب) الحقوق والواجبات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار". وبالرغم من ذلك:

(١) تخضع المبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار التمويلي (أي صافي الاستثمارات في عقود الإيجار التمويلي) والمبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار التشغيلي المُثبتة من قبل المؤجر لمتطلبات إلغاء الإثبات والهبوط الواردة في هذا المعيار؛

(٢) تخضع التزامات الإيجار المُثبتة من قبل المستأجر لمتطلبات إلغاء الإثبات الواردة في الفقرة ١/٣/٣ من هذا المعيار؛

(٣) تخضع المشتقات المُدْمَجة في عقود الإيجار لمتطلبات المشتقات المُدْمَجة الواردة في هذا المعيار.

(ج) حقوق وواجبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".

(د) الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ (بما في ذلك الخيارات والأذونات) أو التي من المطلوب تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وبالرغم من ذلك، يجب على حامل أدوات حقوق الملكية تلك أن يطبق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما لم تستوف الاستثناء الوارد في البند (أ).

(هـ) الحقوق والواجبات الناشئة بموجب عقد تأمين حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" أو عقد استثمار ذي ميزات مشاركة اختيارية يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(١) المشتقات التي تكون مُدْمَجة في عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا لم تكن المشتقات نفسها عقوداً تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

(٢) مكونات الاستثمار التي تكون مفصولة عن عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ يتطلب مثل هذا الفصل، ما لم يكن مكون الاستثمار المفصول عقد استثمار ذا ميزات مشاركة اختيارية يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

(٣) حقوق وواجبات المُصدر بموجب عقود التأمين التي تستوفي تعريف عقد الضمان المالي. ومع ذلك، إذا كان مُصدر عقود الضمان المالي قد أكد صراحة في السابق أنه يعتبر مثل هذه العقود عقود تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فيجوز له أن يختار إمّا تطبيق هذا المعيار أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على عقود الضمان المالي تلك (انظر الفقرتين ب٢/٥ وب٢/٦). ويجوز للمُصدر أن يجري ذلك الاختيار لكل عقد على حدة، ولكن الاختيار الذي يتم تحديده لكل عقد لا يمكن الرجوع فيه.

(٤) حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود بطاقات ائتمان، أو عقود مشابهة تنص على ترتيبات للائتمان أو الدفع، تصدرها المنشأة وتستوفي تعريف عقد التأمين ولكن الفقرة ٧(ح) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ تستثنيها من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ولكن إذا كانت تغطية التأمين شرطاً تعاقدياً لمثل تلك الأداة المالية، فيجب على المنشأة في تلك الحالة وحدها دون غيرها فصل ذلك المكون وتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عليه (انظر الفقرة ٧(ح) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧).

(٥) حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود تأمين تصدرها المنشأة وتقيد التعويض عن الأحداث المغطاة بالمبلغ الذي كان سيتطلبه تسوية الواجب المترتب بموجب العقد على حامل الوثيقة، إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ٨أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على تلك العقود.

(و) أي عقد آجل بين منشأة مستحوذة ومساهم بائع لشراء أو بيع أعمال مُستحوذ عليها، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ استحواذ مستقبلي، يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال". ولا يجوز أن تتجاوز مدة العقد الآجل الفترة المعقولة التي تُعد ضرورية عادة للحصول على أي تصديقات مطلوبة ولإنجاز المعاملة.

(ز) التعهدات بتقديم القروض بخلاف تلك الموضحة في الفقرة ٢/٣. وبالرغم من ذلك، يجب على مُصدر التعهدات بتقديم القروض أن يطبق متطلبات الهبوط الواردة في هذا المعيار على التعهدات بتقديم القروض التي لا تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وتخضع أيضاً جميع التعهدات بتقديم القروض لمتطلبات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار.

(ح) الأدوات المالية والعقود والواجبات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، باستثناء العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات ٢/٤-٢/٧ من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ط) الحقوق في الحصول على مدفوعات لتعويض المنشأة عن النفقات المطلوبة منها لتسوية التزام تثبته على أنه مخصص وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو أثبتت له في فترة سابقة مخصصاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

(ي) الحقوق والواجبات التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء" والتي تُعد أدوات مالية، باستثناء تلك التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار.

٢/٢ يجب تطبيق متطلبات الهبوط الواردة في هذا المعيار على تلك الحقوق التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ أنها تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لأغراض إثبات مكاسب أو خسائر الهبوط.

٢/٣ تقع التعهدات بتقديم القروض الآتية ضمن نطاق هذا المعيار:

(أ) التعهدات بتقديم القروض التي تعينها المنشأة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٤/٢/٢). ويجب على المنشأة، التي لها ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن تعهداتها بتقديم القروض بعد فترة وجيزة من نشأتها، أن تطبق هذا المعيار على جميع تعهداتها بتقديم القروض التي في الفئة نفسها.

(ب) **التعهدات بتقديم القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى. وتُعد هذه التعهدات مشتقات. ولا يُعدّ التعهد بتقديم قرض مُسَوًّى بالصافي لمجرد أن القرض يتم دفعه على أقساط (على سبيل المثال، قرض البناء بضمان رهن عقاري والذي يُدفَع على أقساط تماشياً مع التقدم في البناء).**

(ج) **التعهدات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق (انظر الفقرة ١/٢/٤(د)).**

٤/٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار على تلك العقود التي لشراء أو بيع بند غير مالي والتي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلتها بأدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها والتي يستمر الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب أن يُطبق هذا المعيار على تلك العقود التي تعينها المنشأة على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥/٢.**

٥/٢ **يمكن أن يتم -بشكل لا رجعه فيه– تعيين عقد لشراء أو بيع بند غير مالي، يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلته بأدوات مالية، كما لو كان العقد أداة مالية، على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة حتى لو كان قد تم الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ويكون هذا التعيين متاحاً -فقط- عند نشأة العقد وفقط إذا كان يزيل أو يقلص -بشكل جوهري- عدم اتساق في الإثبات (يُشار إليه أحياناً بلفظ "عدم التماثل المحاسبي") كان سينشأ لولا ذلك عن عدم إثبات ذلك العقد لأنه مستثنى من نطاق هذا المعيار (انظر الفقرة ٤/٢).**

٦/٢ توجد طرق متنوعة يمكن بها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقداً أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية. وتشمل هذه الطرق:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية؛

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بالمبادلة بأدوات مالية، غير منصوص علها صراحة ضمن شروط العقد، ولكن المنشأة لها ممارسات سابقة في تسوية عقود مشابهة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلتها بأدوات مالية (سواءً مع الطرف المقابل أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج) عندما تكون للمنشأة ممارسات سابقة، فيما يخص عقوداً مشابهة، بتسلم الأصل محل العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسلم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل؛

(د) عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد.

إن العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثمّ، فهو يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقويم العقود الأخرى التي تنطبق علها الفقرة ٤/٢ لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثمّ، ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧/٢ يقع الخيار المحرر لشراء أو بيع بند غير مالي، والذي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية، وفقاً للفقرة ٦/٢(أ) أو ٦/٢(د)، ضمن نطاق هذا المعيار. فمثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

الفصل ٣ الإثبات وإلغاء الإثبات

١/٣ الإثبات الأولي

١/١/٣ **يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً في قائمة مركزها المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة (انظر الفقرتين ب١/١/٣ وب٢/١/٣). وعندما تثبت المنشأة أصلاً مالياً لأول مرة، يجب عليها أن تصنفه وفقاً للفقرات ١/١/٤-٥/١/٤ وأن تقيسه وفقاً للفقرات ١/١/٥-٣/١/٥. وعندما تثبت المنشأة التزاماً مالياً لأول مرة، يجب عليها أن تصنفه وفقاً للفقرتين ١/٢/٤ و٢/٢/٤ وأن تقيسه وفقاً للفقرة ١/١/٥.**

الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية

٢/١/٣ **يجب إثبات الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية، وإلغاء إثباته، عند الاقتضاء، باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (انظر الفقرات ب٣/١/٣-ب٦/١/٣).**

٢/٣ إلغاء إثبات الأصول المالية

١/٢/٣ يتم تطبيق الفقرات ٢/٢/٣-٩/٢/٣، وب٣/١/١ وب٣/١/٢ وب٣/٢/١-ب٣/٢/١٧ في القوائم المالية الموحدة على المستوى الموحد. وبالتالي، تقوم المنشأة أولاً بتوحيد جميع منشآتها التابعة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ثم تطبق تلك الفقرات على المجموعة الناتجة.

٢/٢/٣ **قبل تقويم ما إذا كان إلغاء الإثبات يعد مناسباً، وتقويم مدى تلك المناسبة، بموجب الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣، تحدد المنشأة ما إذا كانت تلك الفقرات ينبغي أن يتم تطبيقها على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة تضم أصولاً مالية متشابهة) أو على أصل مالي (أو مجموعه تضم أصولاً مالية متشابهة) بأكمله، وفقاً لما يلي:**

(أ) **يتم تطبيق الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣ على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة تضم أصولاً مالية متشابهة) فقط إذا كان الجزء الذي يجري النظر في إلغاء إثباته يستوفي أحد الشروط الثلاثة الآتية:**

(١) **أن يشتمل الجزء فقط على تدفقات نقدية محددة على وجه الخصوص من أصل مالي (أو مجموعة تضم أصولاً مالية متشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في متاجرة منفصلة بالفائدة فقط، يحصل الطرف المقابل بموجبها على الحق في التدفقات النقدية للفائدة، وليس في التدفقات النقدية للمبلغ الأصلي من أداة الدين، فعندئذٍ يتم تطبيق الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣ على التدفقات النقدية للفائدة.**

(٢) **أن يشتمل الجزء فقط على نصيب متناسب (تناسبي) تماماً من التدفقات النقدية الناتجة من أصل مالي (أو مجموعة تضم أصولاً مالية متشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل الطرف المقابل بموجبه على الحقوق في نصيب تبلغ نسبته ٩٠ في المائة من جميع التدفقات النقدية لأداة دين، فعندئذٍ يتم تطبيق الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣ على نسبة ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية شريطة أن يكون لدى المنشأة الناقلة نصيب متناسب تماماً.**

(٣) **أن يشتمل الجزء فقط على نصيب متناسب (تناسبي) تماماً من التدفقات النقدية المحددة على وجه الخصوص الناتجة من أصل مالي (أو مجموعة تضم أصولاً مالية متشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل الطرف المقابل بموجبه على الحقوق في نصيب تبلغ نسبته ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية للفائدة من أصل مالي، فعندئذٍ يتم تطبيق الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣ على نسبة ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية للفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية المحددة على الوجه الخصوص شريطة أن يكون لدى المنشأة الناقلة نصيب متناسب تماماً.**

(ب) **في جميع الحالات الأخرى، يتم تطبيق الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣ على الأصل المالي بأكمله (أو مجموعة الأصول المالية المتشابهة بأكملها). فعلى سبيل المثال، عندما تنقل المنشأة (١) الحقوق في أول أو آخر ٩٠ في المائة من المتحصلات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة أصول مالية)، أو (٢) الحقوق في ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية من مجموعة من المبالغ مستحقة التحصيل، ولكنها تقدم ضماناً بتعويض المشتري عن أية خسائر ائتمانية حتى ٨ في المائة من المبلغ الأصلي للمبالغ مستحقة التحصيل، فعندئذٍ يتم تطبيق الفقرات ٣/٢/٣-٩/٢/٣ على الأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية المتشابهة) بأكمله.**

في الفقرات ٣/٢/٣-١٢/٢/٣، يشير مصطلح "الأصل المالي" إمّا إلى جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة تضم أصولاً مالية متشابهة) حسب التعريف الوارد في البند (أ) أعلاه أو إلى أصل مالي (أو مجموعة أصول مالية متشابهة) بأكمله.

٣/٢/٣ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات الأصل المالي فقط عندما:

(أ) تنقضي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المالي، أو

(ب) تنقل الأصل المالي كما هو موضح في الفقرتين ٤/٢/٣ و٥/٢/٣ ويكون النقل مؤهلاً لإلغاء الإثبات وفقاً للفقرة ٦/٢/٣.

(انظر الفقرة ٢/١/٣ فيما يخص المبيعات بالطريقة العادية للأصول المالية).

٤/٢/٣ تنقل المنشأة أصلاً مالياً فقط عندما تقوم بأحد الأمرين الآتيين:

(أ) تنقل الحقوق التعاقدية في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المالي، أو

(ب) تبقي على الحقوق التعاقدية في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المالي، ولكنها تتحمل واجباً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى مستلم واحد أو أكثر في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٥/٢/٣.

٥/٢/٣ عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المالي ("الأصل الأصلي")، ولكنها تتحمل واجباً تعاقدياً بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى منشأة واحدة أو أكثر ("المستلمين النهائيين")، فإن المنشأة تعالج المعاملة على أنها نقل لأصل مالي فقط في حالة استيفاء جميع الشروط الثلاثة الآتية:

(أ) ألا يكون على المنشأة أي واجب بدفع مبالغ إلى المستلمين النهائيين ما لم تحصِّل مبالغ مُعادلة لها من الأصل الأصلي. ولا يخلّ بهذا الشرط السلف قصيرة الأجل المقدمة من المنشأة مع الحق في الاسترداد الكامل للمبلغ المُقرَض زائد الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

(ب) أن يُحظر على المنشأة بموجب شروط عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي، بخلاف ما يُعد ضماناً للمستلمين النهائيين مقابل الواجب بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

(ج) أن يكون على المنشأة واجب بأن ترسل أي تدفقات نقدية تحصّلها نيابة عن المستلمين النهائيين دون تأخير ذي أهمية نسبية. وإضافة لذلك، لا يكون للمنشأة حق في إعادة استثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقد ومُعادلات النقد (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ الإرسال المطلوب إلى المستلمين النهائيين، وأن يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الاستثمارات إلى المستلمين النهائيين.

٦/٢/٣ عندما تنقل المنشأة أصلاً مالياً (انظر الفقرة ٤/٢/٣)، يجب عليها تقويم مدى إبقائها على المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا نقلت المنشأة ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المالي، فيجب عليها أن تلغي إثبات الأصل المالي وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق وواجبات أُنشئت أو أُبقي عليها أثناء النقل على أنها أصول أو التزامات.

(ب) إذا أبقت المنشأة على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المالي، فيجب عليها أن تستمر في إثبات الأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بنقل، ولا بالإبقاء على، ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المالي، فيجب عليها أن تحدد ما إذا كانت قد أبقت على السيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(١) إذا لم تكن المنشأة قد أبقت على السيطرة، فيجب عليها أن تلغي إثبات الأصل المالي وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق وواجبات أُنشئت أو أُبقي عليها أثناء التحويل، على أنها أصول أو التزامات.

(٢) إذا كانت المنشأة قد أبقت على السيطرة، فيجب عليها أن تستمر في إثبات الأصل المالي بقدر استمرارها في الارتباط به (انظر الفقرة ١٦/٢/٣).

٧/٢/٣ يتم تقويم نقل المخاطر والمنافع (انظر الفقرة ٦/٢/٣) عن طريق المقارنة بين تعرض المنشأة، قبل النقل وبعده، للتقلب في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وتكون المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المالي إذا لم يتغير بشكل جوهري تعرضها للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي نتيجة النقل (على سبيل

المثال، لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع لاتفاق بأن تعيد شراءه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائد العائد الذي يحصل عليه المقرض). وتكون المنشأة قد نقلت ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التقلب جوهرياً بالنسبة إلى التقلب الكلي في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (على سبيل المثال، لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع فقط لخيار بأن تعيد شراءه بالقيمة العادلة له في وقت إعادة الشراء أو لأن المنشاة قد نقلت نصيباً متناسباً تماماً من التدفقات النقدية الناتجة من أصل مالي أكبر في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٥/٢/٣، مثل المشاركة من الباطن في تقديم قرض).

٨/٢/٣ في الغالب، سيكون واضحاً ما إذا كانت المنشأة قد نقلت ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، أو أنها أبقت عليها، ولن تكون هناك حاجة لإجراء أية عمليات حسابية. وفي حالات أخرى، سيكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية قبل النقل وبعده. ويتم إجراء العمليات الحسابية والمقارنات باستخدام معدل فائدة مناسب من بين معدلات الفائدة السوقية الحالية على أنه معدل الخصم. وتؤخذ في الحسبان جميع التقلبات المحتملة بشكل معقول في صافي التدفقات النقدية، مع إعطاء وزن أكبر لتلك النواتج التي من المرجح بدرجة أكبر أن تحدث.

٩/٢/٣ يعتمد تحديد ما إذا كانت المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول (انظر الفقرة ٦/٢/٣(ج)) على قدرة المنقول إليه على بيع الأصل. فإذا كان لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل بأكمله إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من جانب واحد وبدون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على النقل، فإن المنشأة لا تكون قد أبقت على السيطرة. أمّا في جميع الحالات الأخرى، فإن المنشأة تكون قد أبقت على السيطرة.

عمليات النقل المؤهلة لإلغاء الإثبات

١٠/٢/٣ إذا نقلت المنشأة أصلاً مالياً في عملية نقل مؤهلة لإلغاء إثبات الأصل بأكمله و أبقت على الحق في خدمة الأصل المالي مقابل أتعاب، فيجب عليها أن تثبت إمّا أصل خدمة أو التزام خدمة مقابل عقد الخدمة ذلك. فإذا كان من غير المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تعوض المنشأة -بشكل كافٍ- عن أداء الخدمة، فيجب إثبات التزام خدمة بقيمته العادلة مقابل واجب الخدمة. وإذا كان من المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تكون أكثر من التعويض الكافي مقابل الخدمة، فيجب إثبات أصل خدمة مقابل حق الخدمة بمبلغ يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ الدفتري للأصل المالي الأكبر وفقاً للفقرة ١٣/٢/٣.

١١/٢/٣ إذا تم، نتيجة للنقل، إلغاء إثبات أصل مالي بأكمله ولكن نتج عن النقل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحمل التزام مالي جديد أو التزام خدمة، فيجب على المنشأة أن تثبت الأصل المالي الجديد أو الالتزام المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

١٢/٢/٣ عند إلغاء إثبات أصل مالي بأكمله، فإن الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري (مقيساً في تاريخ إلغاء الإثبات) وبين

(ب) العوض المُستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله)

يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

١٣/٢/٣ إذا كان الأصل المنقول يُعد جزءاً من أصل مالي أكبر (على سبيل المثال، عندما تنقل المنشأة التدفقات النقدية للفائدة والتي تُعد جزءاً من أداة دين، انظر الفترة ٢/٢/٣(أ)) وكان الجزء المنقول مؤهلاً لإلغاء الإثبات بأكمله، فيجب تخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ النقل. ولهذا الغرض، يجب معالجة أصل الخدمة الذي تم الإبقاء عليه على أنه جزء سيتم الاستمرار في إثباته. أمّا الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري (مقيساً في تاريخ إلغاء الإثبات) الذي تم تخصيصه للجزء الذي تم إلغاء إثباته، وبين

(ب) العوض المُستلم مقابل الجزء الذي تم إلغاء إثباته (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله).

فيجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

١٤/٢/٣ عندما تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، يجب قياس القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته. وعندما تكون للمنشأة ممارسات سابقة في بيع أجزاء مشابهة للجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته أو عندما توجد معاملات أخرى في السوق لمثل تلك الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمته العادلة. وعندما لا توجد أي عروض أسعار أو معاملات حديثة في السوق لدعم القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته، فإن أفضل تقدير للقيمة العادلة يكون هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الأكبر ككل والعوض المُستلم من المنقول إليه مقابل الجزء الذي يتم إلغاء إثباته.

عمليات النقل غير المؤهلة لإلغاء الإثبات

١٥/٢/٣ إذا لم ينتج عن النقل إلغاء الإثبات لأن المنشأة أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المنقول، فيجب على المنشأة أن تستمر في إثبات الأصل المنقول بأكمله ويجب أن تثبت التزاماً مالياً مقابل العوض المُستلم. وفي الفترات اللاحقة، يجب على المنشأة أن تثبت أي دخل من الأصل المنقول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المالي.

استمرار الارتباط بالأصول المنقولة

١٦/٢/٣ إذا لم تقم المنشأة بنقل، ولا بالإبقاء على، ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية أصل منقول، و أبقت على السيطرة على الأصل المنقول، فإن المنشأة تستمر في إثبات الأصل المنقول بقدر استمرارها في الارتباط به. وقدر استمرار المنشأة في الارتباط بالأصل المنقول هو قدر تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. فعلى سبيل المثال:

(أ) عندما يكون استمرار ارتباط المنشأة في صورة ضمان الأصل المنقول، فإن قدر استمرار ارتباط المنشأة يكون هو (١) مبلغ الأصل أو (٢) الحد الاقصى لمبلغ العوض المُستلم والذي يمكن مطالبة المنشأة برده ("مبلغ الضمان")، أيهما أقل.

(ب) عندما يكون استمرار ارتباط المنشأة في صورة خيار محرر أو مُشتَرى (أو كليهما) على الأصل المنقول، فإن قدر استمرار ارتباط المنشأة يكون هو مبلغ الأصل المنقول الذي يمكن للمنشأة أن تعيد شراءه. وبالرغم من ذلك، ففي حالة وجود خيار بيع محرر على أصل يتم قياسه بالقيمة العادلة، فإن قدر استمرار ارتباط المنشأة يقتصر على القيمة العادلة للأصل المنقول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (انظر الفقرة ب ١٣/٢/٣).

(ج) عندما يكون استمرار ارتباط المنشأة في صورة خيار يتم تسويته نقداً أو متطلب مماثل على الأصل المنقول، فإن قدر استمرار ارتباط المنشأة يتم قياسه بالطريقة نفسها التي تنتج عن الخيارات التي لا يتم تسويتها نقداً كما هي موضحة في البند (ب) أعلاه.

١٧/٢/٣ عندما تستمر المنشأة في إثبات أصل بقدر استمرارها في الارتباط به، فإن المنشأة تثبت أيضاً التزاماً مرتبطاً به. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى الواردة في هذا المعيار، فإن الأصل المنقول والالتزام المرتبط به يتم قياسهما على أساس يعكس الحقوق والواجبات التي أبقت عليها المنشأة. ويتم قياس الالتزام المرتبط بالأصل بطريقة يكون فيها صافي المبلغ الدفتري للأصل المنقول والالتزام المرتبط به:

(أ) هو التكلفة المستنفدة للحقوق والواجبات التي أبقت عليها المنشأة، إذا كان الأصل المنقول يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة، أو

(ب) مساوياً للقيمة العادلة للحقوق والواجبات التي أبقت عليها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس أنها قائمة بذاتها، إذا كان الأصل المنقول يتم قياسه بالقيمة العادلة.

١٨/٢/٣ يجب على المنشأة أن تستمر في إثبات أي دخل ناشئ عن الأصل المنقول بقدر استمرارها في الارتباط به ويجب أن تثبت أي مصروف يتم تكبده على الالتزام المرتبط به.

١٩/٢/٣ لغرض القياس اللاحق، تتم المحاسبة عن التغيرات المُثبتة في القيمة العادلة للأصل المنقول والالتزام المرتبط به بشكل متسق فيما بينهما وفقاً للفقرة ١/٧/٥، ولا يجوز إجراء مقاصة بينهما.

٢٠/٢/٣ **إذا استمرت المنشأة في الارتباط بجزء فقط من أصل مالي (على سبيل المثال، عندما تبقي المنشأة على خيار لإعادة شراء جزء من الأصل المنقول، أو تبقي على حصة متبقية لا ينتج عنها الإبقاء على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية مع إبقاء المنشأة على السيطرة)، فإن المنشأة تقوم بتخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي بين ذلك الجزء الذي تستمر في إثباته بموجب استمرار الارتباط، والجزء الذي لم تعد تُثبته وذلك على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ النقل. ولهذا الغرض، تنطبق متطلبات الفقرة ١٤/٢/٣. أمّا الفرق بين:**

(أ) المبلغ الدفتري (مقيساً في تاريخ إلغاء الإثبات) المُخصص للجزء الذي لم يعد مثبتاً وبين

(ب) العوض المُستلم مقابل الجزء الذي لم يعد مثبتاً،

فيجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

٢١/٢/٣ إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المستنفدة، فإن الالتزام المرتبط بذلك الأصل المنقول لا ينطبق عليه الخيار الوارد في هذا المعيار الذي يسمح بتعيين التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

جميع عمليات النقل

٢٢/٢/٣ **في حالة الاستمرار في إثبات أصل منقول، فلا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المرتبط به. وبالمثل، لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين أي دخل ناشئ عن الأصل المنقول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المرتبط به (انظر الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢).**

٢٣/٢/٣ **إذا قدم الناقل ضماناً رهنياً غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المنقول إليه، فإن المحاسبة عن الضمان الرهني من قبل الناقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان المنقول إليه لديه الحق في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه وعلى ما إذا كان الناقل قد تعثر في السداد. ويجب على الناقل والمنقول إليه المحاسبة عن الضمان الرهني كما يلي:**

(أ) إذا كان لدى المنقول إليه الحق بموجب عقد أو عرف في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه، فيجب حينئذ على الناقل أن يعيد تصنيف ذلك الأصل في قائمة مركزه المالي (على سبيل المثال، على أنه أصل مُعَار أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ مستحق التحصيل عن إعادة شراء) بشكل منفصل عن الأصول الأخرى.

(ب) إذا باع المنقول إليه ضماناً مرهوناً عنده، فيجب عليه أن يثبت المتحصلات من البيع وأن يثبت التزاماً مقيساً بالقيمة العادلة مقابل واجبه برد الضمان الرهني.

(ج) إذا تعثر الناقل في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد له الحق في استرداد الضمان الرهني، فيجب عليه أن يلغي إثبات الضمان الرهني، ويجب على المنقول إليه أن يثبت الضمان الرهني على أنه أصل له يتم قياسه أولياً بالقيمة العادلة، أو أن يلغي إثبات واجبه برد الضمان الرهني إذا كان قد قام بالفعل ببيع الضمان.

(د) باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، يجب على الناقل أن يستمر في تسجيل الضمان الرهني على أنه أصل له، ولا يجوز للمنقول إليه إثبات الضمان الرهني على أنه أصل.

٣/٣ إلغاء إثبات الالتزامات المالية

١/٣/٣ **يجب على المنشأة أن تزيل الالتزام المالي (أو جزءاً من الالتزام المالي) من قائمة مركزها المالي فقط عندما يتم التخلص منه - أي عندما يتم الوفاء بالواجب المحدد في العقد أو يتم إلغاؤه أو عندما ينقضي.**

٢/٣/٣ **يجب أن تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حاليين لأدوات دين تختلف في شروطها إلى حد كبير على أنها تخلص من الالتزام المالي الأصلي و إثبات لالتزام مالي جديد. وبالمثل، يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط التزام مالي قائم أو جزء منه (سواءً كان السبب في ذلك يُعزى إلى ضائقة مالية تواجه المدين أم لا) على أنه تخلص من الالتزام المالي الأصلي و إثبات لالتزام مالي جديد.**

٣/٣/٣ يجب إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو جزء من الالتزام المالي) المتخلص منه أو المنقول إلى طرف آخر والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية منقولة أو التزامات متحملة، ضمن الربح أو الخسارة.

٤/٣/٣ إذا أعادت المنشأة شراء جزء من التزام مالي، فيجب عليها تخصيص المبلغ الدفتري السابق للالتزام المالي بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته وذلك بالاستناد إلى القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات الفرق بين (أ) المبلغ الدفتري المُخصص للجزء الملغى إثباته و(ب) العوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية منقولة أو التزامات متحملة، مقابل الجزء الملغى إثباته، ضمن الربح أو الخسارة.

٥/٣/٣ تدير بعض المنشآت، سواءً داخلياً أو خارجياً، صناديق استثمار تقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التي في الصندوق وتقوم بإثبات الالتزامات المالية الخاصة بالمبالغ المقرر دفعها لهؤلاء المستثمرين. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة وتحتفظ تلك المنشآت بالبنود الأساس. وتشتمل بعض هذه الصناديق أو البنود الأساس على الالتزام المالي للمنشأة (على سبيل المثال، سند تجاري مُصدَر). وبالرغم من المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار لإلغاء إثبات الالتزامات المالية، يجوز للمنشأة أن تختار عدم إلغاء إثبات التزامها المالي الموجود في مثل هذا الصندوق أو الذي يُعد بنداً أساساً فقط عندما تقوم المنشأة بإعادة شراء التزامها المالي لمثل هذه الأغراض. وبدلاً من ذلك، يجوز للمنشأة أن تختار الاستمرار في المحاسبة عن تلك الأداة على أنها التزام مالي والمحاسبة عن الأداة المعاد شراؤها كما لو كانت الأداة أصلاً مالياً، وأن تقيسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لهذا المعيار. ويُعد ذلك الاختيار نهائياً ولا رجعة فيه ويتم على أساس كل أداة على حدة. ولأغراض هذا الاختيار، تشمل عقود التأمين عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

الفصل ٤ التصنيف

١/٤ تصنيف الأصول المالية

١/١/٤ ما لم تنطبق الفقرة ٥/١/٤، يجب على المنشأة أن تصنف الأصول المالية على أنها مقيسة لاحقاً بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، على أساس كل مما يلي:

(أ) نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

(ب) خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي.

٢/١/٤ يجب قياس الأصل المالي بالتكلفة المستنفدة في حالة استيفاء كل من الشرطين الآتيين:

(أ) أن يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل تدفقات نقدية تعاقدية.

(ب) أن ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم الفقرات ب١/١/٤-ب٢٦/١/٤ إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

٢/١/٤أ يجب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر في حالة استيفاء كل من الشرطين الآتيين:

(أ) أن يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه عن طريق تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

(ب) أن ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم الفقرات ب١/١/٤-ب٢٦/١/٤ إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

٣/١/٤ لغرض تطبيق الفقرتين ٢/١/٤(ب) و٢/١/٤أ(ب):

(أ) يكون المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الإثبات الأولي. وتقدم الفقرة ب٧/١/٤ب إرشادات إضافية حول معنى المبلغ الأصلي.

(ب) تتكون الفائدة من العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة زمنية معينة ومقابل مخاطر الإقراض الأساسية الأخرى والتكاليف الأخرى، بالإضافة إلى هامش الربح. وتقدم الفقرات ب٧/١/٤أ وب٩/١/٤أ-ب٩/١/٤هـ إرشادات إضافية حول معنى الفائدة، بما في ذلك معنى القيمة الزمنية للنقود.

٤/١/٤ يجب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ما لم يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة وفقاً للفقرة ٢/١/٤ أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه عند الإثبات الأولي لاستثمارات معينة في أدوات حقوق الملكية –كان سيتم قياسها في غير ذلك بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة- لعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرتين ٥/٧/٥ و٦/٧/٥).

خيار تعيين أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٥/١/٤ بالرغم مما هو منصوص عليه في الفقرات ١/١/٤-٤/١/٤، يجوز للمنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تعين بشكل لا رجعة فيه أصلاً مالياً على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص -بشكل جوهري- عدم اتساق في القياس أو الإثبات (يشار إليه أحياناً بلفظ "عدم التماثل المحاسبي ") كان سينشأ لولا ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (انظر الفقرات ب٢٩/١/٤-ب٣٢/١/٤).

٢/٤ تصنيف الالتزامات المالية

١/٢/٤ يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات المالية على أنها يتم قياسها لاحقاً بالتكلفة المستنفدة، باستثناء ما يلي:

(أ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. يجب قياس مثل هذه الالتزامات، بما في ذلك المشتقات التي هي التزامات، لاحقاً بالقيمة العادلة.

(ب) الالتزامات المالية التي تنشأ عندما لا يتأهل نقل أصل مالي لإلغاء الإثبات أو عندما ينطبق منهج استمرار الارتباط. وتنطبق الفقرتان ١٥/٢/٣ و١٧/٢/٣ على قياس مثل تلك الالتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي. بعد الإثبات الأولي، يجب على مُصدر مثل ذلك العقد (ما لم تنطبق الفقرة ١/٢/٤(أ) أو (ب)) أن يقيسه لاحقاً بالمبلغ الأكبر من بين ما يلي:

(١) مبلغ *مخصص الخسارة* الذي يتم تحديده وفقاً للقسم ٥/٥

(٢) المبلغ الذي تم إثباته بشكل أولي (انظر الفقرة ١/١/٥) مطروحاً منه، عند الاقتضاء، المبلغ التراكمي للدخل الذي يتم إثباته وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

(د) التعهدات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من سعر السوق. يجب على مُصدر مثل ذلك التعهد (ما لم تنطبق الفقرة ١/٢/٤(أ)) أن يقيسه لاحقاً بالمبلغ الأكبر من بين ما يلي:

(١) مبلغ مخصص الخسارة الذي يتم تحديده وفقاً للقسم ٥/٥

(٢) المبلغ الذي تم إثباته بشكل أولي (انظر الفقرة ١/١/٥) مطروحاً منه، عند الاقتضاء، المبلغ التراكمي للدخل الذي يتم إثباته وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

(هـ) العوض المحتمل الذي تم إثباته من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ويجب أن يتم لاحقاً قياس مثل هذا العوض المحتمل بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات ضمن الربح أو الخسارة.

خيار تعيين التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢/٢/٤ يمكن للمنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تعين -بشكل لا رجعه فيه- التزاماً مالياً على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما يكون مسموحاً بذلك بموجب الفقرة ٥/٣/٤، أو عندما ينتج عن القيام بذلك معلومات أكثر ملاءمة، إمّا بسبب أنه:

(أ) يزيل أو يقلص -بشكل جوهري- عدم اتساق في القياس أو الإثبات (يشار إليه أحياناً بلفظ "عدم التماثل المحاسبي") كان سينشأ لولا ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (انظر الفقرات ب٢٩/١/٤-ب٣٢/١/٤)؛ أو

(ب) تتم إدارة مجموعة من الالتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية ويتم تقويم أدائها على أساس القيمة العادلة، وفقاً لاستراتيجية موثقة للاستثمارات وإدارة المخاطر، ويتم داخلياً تقديم المعلومات بشأن المجموعة على ذلك الأساس إلى كبار موظفي إدارة المنشأة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة")، على سبيل المثال، إلى مجلس إدارة المنشأة والرئيس التنفيذي (انظر الفقرات ب٣٣/١/٤-ب٣٦/١/٤).

٣/٤ المشتقات المُدْمَجة

١/٣/٤ المشتقة المُدْمَجة هي مكون في عقد مختلط يتضمن أيضاً مضيفاً غير مشتق — وهو ما يؤدي إلى تباين بعض التدفقات النقدية للأداة المُجمعة بطريقة تشبه المشتقة القائمة بذاتها. وتتسبب المشتقة المُدْمَجة في تعديل بعض أو كل التدفقات النقدية، التي كان سيتطلبها العقد، وفقاً لمعدل فائدة ثابت، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي ألا يكون ذلك المتغير مرتبطاً بطرف في العقد. ولا تُعد المشتقة التي تكون مرتبطة بأداة مالية ولكن يمكن تعاقدياً نقلها بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو لها طرف مقابل مختلف، مشتقة مُدْمَجة، ولكنها تُعد أداة مالية منفصلة.

العقود المختلطة ذات الأصول المالية المضيفة

٢/٣/٤ إذا كان العقد المختلط يتضمن مضيفاً هو أصل يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١/١/٤-٥/١/٤ على العقد المختلط بكامله.

العقود المختلطة الأخرى

٣/٣/٤ إذا كان العقد المختلط يتضمن مضيفاً ليس أصلاً و اقعاً ضمن نطاق هذا المعيار، فيجب فصل المشتقة المُدْمَجة عن المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة بموجب هذا المعيار فقط إذا:

(أ) لم تكن الخصائص الاقتصادية للمشتقة المُدْمَجة ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للمضيف ومخاطره (انظر الفقرتين ب٥/٣/٤ و ب٨/٣/٤)؛

(ب) كانت أية أداة منفصلةٌ، لها نفس شروط المشتقة المُدْمَجة، ستستوفي تعريف المشتقة؛

(ج) لم يتم قياس العقد المختلط بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة (أي أنه لا يتم فصل المشتقة المدمجة في التزام مالي مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة).

٤/٣/٤ إذا تم فصل مشتقة مُدْمَجة، فيجب المحاسبة عن العقد المضيف وفقاً للمعايير المناسبة. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب عرض المشتقة المُدْمَجة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

٥/٣/٤ بالرغم مما هو منصوص عليه في الفقرتين ٣/٣/٤ و٤/٣/٤، فإن العقد إذا كان يتضمن واحدةً أو أكثر من المشتقات المُدْمَجة والمضيف ليس أصلاً و اقعاً ضمن نطاق هذا المعيار، يجوز للمنشأة أن تعين العقد المختلط بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلا إذا:

(أ) **كانت المشتقة أو المشتقات المُدْمَجة لا تعدِّل بشكل جوهري التدفقات النقدية، التي كان سيتطلبها العقد؛ أو**

(ب) **كان واضحاً بقليل من التحليل، أو بدون أي تحليل على الإطلاق، عندما يتم لأول مرة أخذ أداة مختلطة مشابهة في الحسبان، أنه يُحظر فصل المشتقة أو المشتقات المُدْمَجة، مثل خيار السداد المبكر المُدمج في قرض يسمح لحامله بأن يسدد القرض مبكراً مقابل ما يقارب تكلفته المستنفدة.**

٦/٣/٤ **إذا كانت المنشأة مُطالبة بموجب هذا المعيار بأن تفصل مشتقة مُدْمَجة عن مضيفها، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة المُدْمَجة بشكل منفصل سواءً عند اقتنائها أو في نهاية فترة التقرير المالي اللاحقة، فيجب عليها أن تعيِّن العقد المختلط بكامله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.**

٧/٣/٤ إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة لمشتقة مُدْمَجة بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس أحكامها وشروطها، فإن القيمة العادلة للمشتقة المُدْمَجة تكون هي الفرق بين القيمة العادلة للعقد المختلط والقيمة العادلة للمضيف. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة للمشتقة المُدْمَجة باستخدام هذه الطريقة، فتنطبق عندئذ الفقرة ٦/٣/٤ ويتم تعيين العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤/٤ إعادة التصنيف

١/٤/٤ **عندما تقوم المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية، فيجب عليها حينئذ فقط أن تعيد تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة وفقاً للفقرات ٤/١/١-٤/١/٤. انظر الفقرات ٥/٦/١-٥/٦/٧، وب٤/٤/١-ب٤/٤/٣ وب٥/٦/١-ب٥/٦/٢. للاطلاع على إرشادات إضافية بشأن إعادة تصنيف الأصول المالية.**

٢/٤/٤ **لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أي التزام مالي.**

٣/٤/٤ لا تُعد التغيرات الآتية في الظروف إعادة تصنيف لأغراض الفقرات ٤/٤/١-٤/٤/٢:

(أ) **بند كان يُعد في السابق أداة تحوط معينة وفاعلة في تحوط لتدفق نقدي أو تحوط لصافي استثمار، ثم أصبح غير مؤهل على هذا النحو؛**

(ب) **بند يصبح أداة تحوط معينة وفاعلة في تحوط لتدفق نقدي أو تحوط لصافي استثمار؛**

(ج) **التغييرات في القياس وفقاً للقسم ٦/٧.**

الفصل ٥ القياس

١/٥ القياس الأولي

١/١/٥ **باستثناء المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين التي تقع ضمن نطاق الفقرة ٥/١/٣، يجب على المنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بقيمته العادلة مضافاً إليها أو مطروحاً منها، في حالة أصل مالي أو التزام مالي ليس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي.**

١/١/٥أ **بالرغم من ذلك، إذا كانت القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي، عند الإثبات الأولي، تختلف عن سعر المعاملة، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب٥/١/٢أ.**

٢/١/٥ عندما تستخدم المنشأة المحاسبة على أساس تاريخ التسوية لأصل يتم قياسه لاحقاً بالتكلفة المستنفدة، فإن الأصل يتم إثباته بشكل أولي بقيمته العادلة في تاريخ المتاجرة (انظر الفقرات ب٣/١/٣-ب٣/١/٦).

٣/١/٥ بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٥/١/١، يجب على المنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تقيس المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين بسعر معاملاتهم (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) إذا كانت المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين

التجاريين لا تنطوي على مكون تمويل مهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ (أو عندما تطبق المنشأة الوسيلة العملية وفقاً للفقرة ٦٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥).

٢/٥ القياس اللاحق للأصول المالية

١/٢/٥ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الأصل المالي وفقاً للفقرات ١/١/٤-٥/١/٤ بما يلي:

(أ) التكلفة المستنفدة؛ أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢/٢/٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥ على الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة وفقاً للفقرة ٢/١/٤ وعلى الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ.

٣/٢/٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في الفقرات ٨/٥/٦-١٤/٥/٦ (والفقرات ٨٩-٩٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس"، إن كانت منطبقة، للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) على الأصل المالي الذي يتم تعيينه على أنه بند مُتحوط له.[١]

٣/٥ القياس اللاحق للالتزامات المالية

١/٣/٥ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الالتزام المالي وفقاً للفقرات ١/٢/٤-٢/٢/٤.

٢/٣/٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في الفقرات ٨/٥/٦-١٤/٥/٦ (والفقرات ٨٩-٩٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، إن كانت منطبقة، للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) على الالتزام المالي الذي يتم تعيينه على أنه بند مُتحوط له.

٤/٥ قياس التكلفة المستنفدة

الأصول المالية

طريقة الفائدة الفعلية

١/٤/٥ يجب احتساب إيراد الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (انظر الملحق أ والفقرات ب٥/٤/١-ب٥/٤/٧). ويجب احتسابه بتطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي باستثناء:

(أ) الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط. فيما يخص تلك الأصول المالية، يجب على المنشأة أن تطبق معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الائتمانية على التكلفة المستنفدة للأصل المالي ابتداءً من الإثبات الأولي.

(ب) الأصول المالية التي لا تُعد أصولاً ماليةً مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط، ولكنها أصبحت لاحقاً أصولاً ماليةً ذات مستوى ائتماني هابط. فيما يخص تلك الأصول المالية، يجب على المنشأة أن تطبق معدل الفائدة الفعلية على التكلفة المستنفدة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة.

---

[١] وفقاً للفقرة ٢١/٢/٧، يمكن للمنشأة أن تختار الاستمرار في تطبيق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، على أنها سياستها المحاسبية، بدلاً من المتطلبات الواردة في الفصل ٦ من هذا المعيار. وإذا قامت المنشأة بهذا الخيار، فإن الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى متطلبات معينة للمحاسبة عن التحوط في الفصل ٦ لا تكون ذات صلة. وبدلاً من ذلك، تطبق المنشأة المتطلبات ذات الصلة للمحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩.

٢/٤/٥ يجب على المنشأة التي تقوم في فترة تقرير باحتساب إيراد الفائدة بتطبيق طريقة الفائدة الفعلية على التكلفة المستنفدة للأصل المالي وفقاً للفقرة ١/٤/٥(ب)، أن تقوم في فترات التقرير اللاحقة باحتساب إيراد الفائدة بتطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ الدفتري إذا تحسنت المخاطر الائتمانية على الأداة المالية بحيث لم يعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني هابط وأمكن ربط التحسين –بشكل موضوعي- بحدث وقع بعد أن تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ١/٤/٥(ب) (مثل حدوث تحسن في التصنيف الائتماني للمقترض).

تعديل التدفقات النقدية التعاقدية

٣/٤/٥ عندما يتم إعادة التفاوض على التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي، أو عندما يتم تعديلها لأي سبب آخر ولا ينتج عن إعادة التفاوض أو التعديل إلغاء إثبات ذلك الأصل المالي وفقاً لهذا المعيار، فيجب على المنشأة أن تعيد احتساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي ويجب أن تثبت مكسباً أو خسارةً من التعديل. ويجب إعادة احتساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية التي تم إعادة التفاوض عليها أو تم تعديلها والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط)، أو عند الاقتضاء، معدل الفائدة الفعلية المُنقح محسوباً وفقاً للفقرة ١٠/٥/٦. وتؤدي أي تكاليف أو أتعاب يتم تكبدها إلى تعديل المبلغ الدفتري للأصل المالي المعدل، ويتم استنفادها على مدى الأجل المتبقي للأصل المالي المعدل.

الشطب

٤/٤/٥ يجب على المنشأة أن تخفِّض –بشكل مباشر- إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي عندما لا تتوفر لديها أي توقعات معقولة باسترداد الأصل المالي بأكمله أو استرداد جزء منه. ويشكل الشطب حالة من حالات إلغاء الإثبات (انظر الفقرة ب٣/٢/١٦(ص)).

التغييرات في أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية نتيجةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي

٥/٤/٥ لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرات ٦/٤/٥–٩/٤/٥ على الأصل المالي أو الالتزام المالي إلا إذا تغير أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي أو الالتزام المالي نتيجةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي. ولهذا الغرض، يشير مصطلح "إحلال معدل الفائدة المرجعي" إلى الإحلال العام على مستوى السوق لمعدل الفائدة المرجعي على النحو الموضح في الفقرة ٢/٨/٦.

٦/٤/٥ قد يتغير أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو التزام مالي:

(أ) عن طريق تعديل الشروط التعاقدية التي تم تحديدها عند الإثبات الأولي للأداة المالية (على سبيل المثال، تعديل الشروط التعاقدية لاستبدال معدل الفائدة المرجعي الأصلي بمعدل مرجعي بديل)؛ و/أو

(ب) بطريقة لم يتم مراعاتها -أو لم يتم النص عليها- في الشروط التعاقدية عند الإثبات الأولي للأداة المالية، دون تعديل الشروط التعاقدية (على سبيل المثال، تغيير طريقة احتساب معدل الفائدة المرجعي دون تعديل الشروط التعاقدية)؛ و/أو

(ج) بسبب تفعيل شرط تعاقدي قائم (على سبيل المثال، بدء العمل ببند قائم يتعلق بمعدل الفائدة الاحتياطي).

٧/٤/٥ كوسيلة عملية، يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ب٥/٤/٥ للمحاسبة عن التغيير الذي يتطلبه إحلال معدل الفائدة المرجعي في أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو التزام مالي. ولا تنطبق هذه الوسيلة العملية إلا على هذه التغييرات، ولا يُعمل بها إلا في حدود التغيير الذي يتطلبه إحلال معدل الفائدة المرجعي (انظر أيضاً الفقرة ٩/٤/٥). ولهذا الغرض، فإن إحلال معدل الفائدة المرجعي لا يتطلب تغييراً في أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية إلا في حال استيفاء كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن يكون التغيير ضرورياً باعتباره نتيجةً مباشرةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي؛

(ب) أن يكون الأساس الجديد لتحديد التدفقات النقدية التعاقدية مكافئاً اقتصادياً للأساس السابق (أي الأساس الذي يسبق التغيير مباشرة).

٨/٤/٥ من أمثلة التغييرات التي ينشأ عنها أساس جديد لتحديد التدفقات النقدية التعاقدية مكافئ اقتصادياً للأساس السابق (أي الأساس الذي يسبق التغيير مباشرة):

(أ) استبدال معدل الفائدة المرجعي الحالي المستخدم لتحديد التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو التزام مالي بمعدل مرجعي بديل - أو تطبيق مثل هذا الإحلال لمعدل الفائدة المرجعي عن طريق تغيير الطريقة المستخدمة لاحتساب معدل الفائدة المرجعي - بإضافة فرق ثابت ضروري للتعويض عن الاختلاف في الأساس بين معدل الفائدة المرجعي الحالي والمعدل المرجعي البديل؛

(ب) التغييرات في فترة إعادة التعيين أو تواريخ إعادة التعيين أو عدد الأيام بين تواريخ دفع القسائم لغرض تطبيق إحلال معدل الفائدة المرجعي؛

(ج) إضافة نص بشأن معدل الفائدة الاحتياطي إلى الشروط التعاقدية للأصل المالي أو الالتزام المالي للسماح بتطبيق أي تغيير موضح في البندين (أ) و(ب) أعلاه.

٩/٤/٥ في حالة إجراء تغييرات في الأصل المالي أو الالتزام المالي إضافة إلى التغييرات التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي في أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية، فيجب على المنشأة أن تطبق أولاً الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ٧/٤/٥ على التغييرات التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي. ثم تطبق المنشأة بعد ذلك المتطلبات المنطبقة الواردة في هذا المعيار على أي تغييرات إضافية لا تنطبق عليها الوسيلة العملية. وإذا لم يؤد التغيير الإضافي إلى إلغاء إثبات الأصل المالي أو الالتزام المالي، فيجب على المنشأة تطبيق الفقرة ٣/٤/٥ أو الفقرة ب٦/٤/٥، حسب مقتضى الحال، للمحاسبة عن ذلك التغيير الإضافي. وإذا أدى التغيير الإضافي إلى إلغاء إثبات الأصل المالي أو الالتزام المالي، فيجب على المنشأة تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات.

٥/٥ الهبوط

إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة

المنهج العام

١/٥/٥ يجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه وفقاً للفقرتين ٢/١/٤ أو ٢/١/٤أ، أو من مبلغ مستحق التحصيل في عقد إيجار، أو من أصل ناتج عن عقد مع عميل أو من تعهد بتقديم قرض ومن عقد ضمان مالي، والتي تنطبق عليها متطلبات الهبوط في القيمة وفقاً للفقرات ١/٢(ز) أو ١/٢/٤(ج) أو ١/٢/٤(د).

٢/٥/٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط لإثبات وقياس مخصص خسارة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ. وبالرغم من ذلك، يجب أن يتم إثبات مخصص الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يجوز أن يقلص من المبلغ الدفتري للأصل المالي في قائمة المركز المالي.

٣/٥/٥ مع مراعاة الفقرات ١٣/٥/٥-١٦/٥/٥، يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقيس مخصص الخسارة للأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر إذا كانت المخاطر الائتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي.

٤/٥/٥ إن الهدف من متطلبات الهبوط هو إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لجميع الأدوات المالية التي حدثت زيادات كبيرة في مخاطرها الائتمانية منذ الإثبات الأولي – سواء تم تقييمها على أساس فردي أو جماعي – مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك التي تكون مستشرفة للمستقبل.

٥/٥/٥ مع مراعاة الفقرات ١٣/٥/٥-١٦/٥/٥، إذا لم تكن المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي، فيجب على المنشأة أن تقيس مخصص الخسارة لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً.

٦/٥/٥ فيما يخص التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي، ولأغراض تطبيق متطلبات الهبوط، يجب اعتبار التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفاً في تعهد لا رجعة فيه هو تاريخ الإثبات الأولي.

٧/٥/٥ إذا كانت المنشأة قد قامت بقياس مخصص الخسارة لأداة مالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها في فترة التقرير السابقة، ولكنها قررت في تاريخ التقرير الحالي أن الفقرة ٣/٥/٥ لم تعد مستوفاة، فيجب على المنشأة أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً في تاريخ التقرير الحالي.

٨/٥/٥ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة، على أنه مكسب أو خسارة هبوط، مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة (أو عكسها) المطلوب لتعديل مخصص الخسارة في تاريخ التقرير إلى المبلغ المطلوب إثباته وفقاً لهذا المعيار.

تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية

٩/٥/٥ في كل تاريخ تقرير، يجب على المنشأة أن تقيِّم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي. وعند إجراء التقييم، يجب على المنشأة أن تستخدم التغير في مخاطر التعثر في السداد الواقعة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية بدلاً من التغير في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولإجراء ذلك التقييم، يجب على المنشأة أن تقارن مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما في تاريخ التقرير مع مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما في تاريخ الإثبات الأولي وأن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة، المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، التي تُعد مؤشراً على حدوث زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي.

١٠/٥/٥ يجوز للمنشأة أن تفترض أن المخاطر الائتمانية على الأداة المالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي إذا حُدِّد أن الأداة المالية عليها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير (انظر الفقرات ب٢٢/٥/٥ - ب٢٤/٥/٥).

١١/٥/٥ إذا توفرت معلومات مستشرفة للمستقبل معقولة ومؤيدة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فلا يجوز للمنشأة أن تعتمد فقط على المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي. وبالرغم من ذلك، فعندما لا تتوفر معلومات تتسم بأنها مستشرفة للمستقبل أكثر من تعلقها بوضع تجاوز موعد الاستحقاق (سواءً على أساس فردي أو جماعي) بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، يجوز للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق لتحديد ما إذا كانت قد حدثت زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي. وبغض النظر عن الطريقة التي تقيِّم بها المنشأة الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المخاطر الائتمانية على الأصل المالي قد زادت بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي عندما تتجاوز المدفوعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً. وتستطيع المنشأة دحض هذا الافتراض إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة، متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، تدلل على أن المخاطر الائتمانية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي حتى ولو كانت المدفوعات التعاقدية قد تجاوزت موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً. وعندما تحدد المنشأة أنه كانت هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن تتجاوز المدفوعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً، فلا ينطبق عندئذ الافتراض الممكن دحضه.

الأصول المالية المعدلة

١٢/٥/٥ إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي قد تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها ولم يتم إلغاء إثبات الأصل المالي، فيجب على المنشأة أن تقيِّم ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية للأداة المالية وفقاً للفقرة ٣/٥/٥ عن طريق مقارنة:

(أ) مخاطر التعثر في السداد الواقعة في تاريخ التقرير (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية المعدلة)؛

(ب) مخاطر التعثر في السداد الواقعة عند الإثبات الأولي (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية الأصلية غير المعدلة).

الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط

١٣/٥/٥ بالرغم من الفقرتين ٣/٥/٥، و ٥/٥/٥، يجب على المنشأة في تاريخ التقرير أن تثبت فقط التغيرات التراكمية في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر منذ الإثبات الأولي على أنها مخصص خسارة للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط.

١٤/٥/٥ في كل تاريخ تقرير، يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة مبلغ التغير في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنه مكسب أو خسارة هبوط. ويجب على المنشأة أن تثبت التغيرات الإيجابية في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنها مكسب هبوط، حتى ولو كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر أقل من مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تم تضمينها في التدفقات النقدية المُقدَّرة عند الإثبات الأولي.

منهج مبسط للمبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والمبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار

١٥/٥/٥ بالرغم من الفقرتين ٣/٥/٥ و٥/٥/٥، يجب على المنشأة أن تقيس دائماً مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

(أ) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين أو الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، والتي:

(١) لا تتضمن مكون تمويل مهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ (أو عندما تطبق المنشأة الوسيلة العملية وفقاً للفقرة ٦٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥)؛ أو

(٢) تتضمن مكون تمويل مهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، إذا اختارت المنشأة، ضمن سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع تلك المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء، ولكن يجوز تطبيقها بشكل منفصل على المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء.

(ب) المبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، إذا اختارت المنشأة، ضمن سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع المبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار، ولكن يجوز تطبيقها بشكل منفصل على المبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.

١٦/٥/٥ يجوز للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية للمبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين والمبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء بشكل مستقل عن بعضها.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

١٧/٥/٥ يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تظهر:

(أ) مبلغاً غير متحيز ومرجحاً بالاحتمالات يتم تحديده عن طريق تقويم مدى من النواتج المحتملة؛

(ب) القيمة الزمنية للنقود؛

(ج) المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن الأحداث السابقة والظروف الحالية والتوقعات بشأن الظروف الاقتصادية المستقبلية.

١٨/٥/٥ عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، لا يلزم المنشأة بالضرورة أن تحدد كل تصور محتمل. وبالرغم من ذلك، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان خطر أو احتمال حدوث خسارة ائتمانية عن طريق إظهار أثر احتمال حدوث خسارة ائتمانية واحتمال عدم حدوث خسارة ائتمانية، حتى ولو كان احتمال حدوث خسارة ائتمانية منخفضاً جداً.

١٩/٥/٥ إن الحد الأقصى للفترة التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة هو الحد الأقصى للفترة التعاقدية (بما في ذلك خيارات التمديد) التي تكون المنشأة معرضة على مداها للمخاطر الائتمانية وليس أية فترة أطول من ذلك، حتى ولو كانت تلك الفترة الأطول متفقة مع ممارسة الأعمال.

٢٠/٥/٥ بالرغم من ذلك، تتضمن بعض الأدوات المالية كلاً من مكون قرض ومكون تعهد غير مسحوب، والقدرة التعاقدية للمنشأة على طلب السداد وإلغاء التعهد غير المسحوب لا تجعل تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية قاصراً على فترة الإشعار التعاقدية. وفيما يخص مثل تلك الأدوات المالية، وحدها دون غيرها، يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى الفترة التي من المتوقع أن تكون المنشأة معرضة خلالها للخسائر الائتمانية والتي لن يتم فيها تقليل الخسائر الائتمانية المتوقعة بإجراءات إدارة المخاطر الائتمانية، حتى ولو امتدت تلك الفترة إلى ما بعد الحد الأقصى للفترة التعاقدية.

٦/٥ إعادة تصنيف الأصول المالية

١/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصول مالية وفقاً للفقرة ١/٤/٤، فيجب عليها أن تطبق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف. ولا يجوز للمنشأة أن تعدل أي مكاسب أو خسائر (بما في ذلك مكاسب أو خسائر الهبوط) أو فائدة تم إثباتها سابقاً. وتبين الفقرات ٢/٦/٥-٧/٦/٥ متطلبات إعادة التصنيف.

٢/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويتم إثبات أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستنفدة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

٣/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى صنف القياس بالتكلفة المستنفدة، فإن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف تصبح إجمالي مبلغه الدفتري الجديد. (انظر الفقرة ب٥/٦/٢ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بتحديد معدل الفائدة الفعلية ومخصص الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف).

٤/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فيتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويتم إثبات أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستنفدة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر. ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجةً لإعادة التصنيف (انظر الفقرة ب٥/٦/١).

٥/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المستنفدة، فيتم إعادة تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ومع ذلك، يتم إزالة المكسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتم تعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف. ونتيجةً لذلك، يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف كما لو أنه كان يتم قياسه دائماً بالتكلفة المستنفدة. ويؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر ولكنه لا يؤثر على الربح أو الخسارة ولذلك فهو ليس تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"). ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجةً لإعادة التصنيف. (انظر الفقرة ب٥/٦/١)

٦/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن الأصل المالي يتم الاستمرار في قياسه بالقيمة العادلة. (انظر الفقرة ب٥/٦/٢ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بتحديد معدل الفائدة الفعلية ومخصص الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف.)

٧/٦/٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن الأصل المالي يتم الاستمرار في قياسه بالقيمة العادلة. ويتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف في تاريخ إعادة التصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

٧/٥ المكاسب والخسائر

١/٧/٥ يجب إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي أو الالتزام المالي، الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة، ضمن الربح أو الخسارة ما لم:

(أ) **يكن جزءاً من علاقة تحوط (انظر الفقرات ٥/٦/٨-٥/٦/١٤، وعند الاقتضاء، الفقرات ٨٩-٩٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لمحفظة تحوط من مخاطر معدل الفائدة)؛ أو**

(ب) **يكن استثماراً في أدوات حقوق ملكية وتكون المنشأة قد اختارت أن تعرض المكاسب والخسائر من ذلك الاستثمار ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥؛ أو**

(ج) **يكن التزاماً مالياً تم تعيينه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والمنشأة مطالبة بأن تعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٧؛ أو**

(د) **يكن أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/١/٢أ والمنشأة مطالبة بأن تثبت بعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/١٠.**

٥/٧/١أ يتم إثبات توزيعات الأرباح ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما:

(أ) يتأكد حق المنشأة في تسلم توزيعات الأرباح المدفوعة؛

(ب) يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المرتبطة بتوزيعات الأرباح؛

(ج) يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥/٧/٢ **يجب إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة والذي لا يُعد جزءاً من علاقة تحوط (انظر الفقرات ٥/٦/٨-٥/٦/١٤، وعند الاقتضاء، الفقرات ٨٩-٩٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) ضمن الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي أو إعادة تصنيفه وفقاً للفقرة ٥/٦/٢ أو من خلال عملية الاستنفاد أو لإثبات مكاسب أو خسائر الهبوط. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرتين ٥/٦/٢ و٥/٦/٤ إذا أعادت تصنيف أصول مالية من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة. ويجب إثبات مكسب أو خسارة من الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة والذي لا يُعد جزءاً من علاقة تحوط (انظر الفقرات ٥/٦/٨-٥/٦/١٤، وعند الاقتضاء، الفقرات ٨٩-٩٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) ضمن الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء إثبات الالتزام المالي ومن خلال عملية الاستنفاد. (انظر الفقرة ٥/٧/٢ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بمكاسب أو خسائر صرف العملات الأجنبية).**

٥/٧/٣ **يجب إثبات مكسب أو خسارة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية، التي هي بنود مُتحوط لها ضمن علاقة تحوط، وفقاً للفقرات ٥/٦/٨-٥/٦/١٤، وعند الاقتضاء، الفقرات ٨٩-٩٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة.**

٥/٧/٤ **إذا أثبتت المنشأة أصولاً مالية باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (انظر الفقرات ٣/١/٢، وب٣/١/٣ وب٣/١/٦)، ففيما يخص الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة، لا يتم إثبات أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية. وبالرغم من ذلك، ففيما يخص الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، يجب إثبات التغير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر، حسب مقتضى الحال وفقاً للفقرة ٥/٧/١. ويجب اعتبار تاريخ المتاجرة هو تاريخ الإثبات الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الهبوط.**

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية

٥/٧/٥ **عند الإثبات الأولي، يجوز للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق هذا المعيار وهي ليست مُحتفظاً بها للمتاجرة وليست عوضاً محتملاً أثبتته المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. (انظر الفقرة ب٥/٧/٣ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بمكاسب أو خسائر صرف العملات الأجنبية)**

٥/٧/٦ إذا قامت المنشأة بالاختيار الوارد في الفقرة ٥/٧/٥، فيجب عليها أن تثبت، ضمن الربح أو الخسارة، توزيعات الأرباح من تلك الاستثمارات وفقاً للفقرة ٥/٧/١أ.

الالتزامات المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٥/٧/٧ يجب على المنشأة أن تعرض مكسباً أو خسارةً من الالتزام المالي الذي تم تعيينه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٤/٢/٢ أو الفقرة ٤/٣/٥ كما يلي:

(أ) يجب أن يُعرض ضمن الدخل الشامل الآخر مبلغُ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام (انظر الفقرات ب٥/٧/١٣-ب٥/٧/٢٠)،

(ب) يجب أن يُعرض ضمن الربح أو الخسارة المبلغ المتبقي من التغير في القيمة العادلة للالتزام

وذلك ما لم تكن معالجة آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام الموضحة في البند (أ) سبباً في حدوث أو تضخم عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة (وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة ٥/٧/٨). وتوفر الفقرات ب٥/٧/٥-ب٥/٧/٧ وب٥/٧/١٠-ب٥/٧/١٢ إرشادات حول تحديد ما إذا كانت ستحدث حالة عدم تماثل محاسبي، أو أنها ستتضخم.

٥/٧/٨ إذا كانت المتطلبات الواردة في الفقرة ٥/٧/٧ سبباً في حدوث، أو تضخم، حالة عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة، فيجب على المنشأة أن تعرض جميع المكاسب أو الخسائر من ذلك الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام) ضمن الربح أو الخسارة.

٥/٧/٩ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين ٥/٧/٧ و٥/٧/٨، يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن الربح أو الخسارة، جميع المكاسب أو الخسائر من التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي التي تم تعيينها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الأصول المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

٥/٧/١٠ يجب أن يُثبت، ضمن الدخل الشامل الآخر، المكسب أو الخسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/١/٢أ، باستثناء مكاسب أو خسائر الهبوط (انظر القسم ٥/٥) ومكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية (انظر الفقرتين ب٥/٧/٢ وب٥/٧/٢أ)، إلى أن يتم إلغاء الأصل المالي أو إعادة تصنيفه. وعندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي، فإن المكسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر يُعاد تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١). وفي حالة إعادة تصنيف الأصل المالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين ٥/٦/٥ و٥/٦/٧. ويتم إثبات الفائدة التي تم احتسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ضمن الربح أو الخسارة.

٥/٧/١١ كما هو موضح في الفقرة ٥/٧/١٠، إذا تم قياس أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤/١/٢أ، فإن المبالغ التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة تكون هي نفس المبالغ التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المستنفدة.

الفصل ٦ المحاسبة عن التحوط

٦/١ الهدف من المحاسبة عن التحوط ونطاقها

٦/١/١ إن الهدف من المحاسبة عن التحوط هو التعبير، في القوائم المالية، عن أثر أنشطة إدارة المخاطر لمنشأة تستخدم الأدوات المالية لإدارة التعرضات الناشئة عن مخاطر معينة يمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر، في حالة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥). ويهدف هذا المنهج إلى التعبير عن مضمون أدوات التحوط التي تُطبَّق لها المحاسبة عن التحوط وذلك لأجل إتاحة فهم الغرض منها وآثارها.

٦/١/٢ يجوز للمنشأة أن تختار تعيين علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند مُتحوط له وفقاً للفقرات ٦/٢/١-٦/٣/٧ وب٦/٢/١-ب٦/٣/٢٥. وفيما يخص علاقات التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة من أداة التحوط والبند

المُتحوط له وفقاً للفقرات ٦/٥/١-٦/٥/١٤ و٦ب/٥/١-٦ب/٥/٢٨. وعندما يكون البند المُتحوط له مجموعة من البنود، فإن المنشأة يجب عليها أن تلتزم بالمتطلبات الإضافية الواردة في الفقرات ٦/٦/١-٦/٦/٦ و٦ب/٦/١-٦ب/٦/١٦.

٦/١/٣ فيما يخص التحوط للتغير في القيمة العادلة لمحفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية بسبب التعرض لمخاطر معدل الفائدة (وفيما يخص مثل هذا التحوط وحده دون غيره)، يجوز للمنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ بدلاً من تلك الواردة في هذا المعيار. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تطبق أيضاً المتطلبات المحددة للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة وأن تعين الجزء الذي يُعد مبلغ عملة (انظر الفقرات ٨١أ و٨٩أ وفقرات إرشادات التطبيق ١١٤-١٣٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩) على أنه البند المُتحوط له.

٦/٢ أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

٦/٢/١ يجوز تعيين مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض الخيارات المحررة (انظر الفقرة ٦ب/٢/٤).

٦/٢/٢ يجوز تعيين أصل مالي غير مشتق، أو التزام مالي غير مشتق، يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنه أداة تحوط ما لم يكن التزاماً مالياً تم تعيينه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ويُعرض له مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٧. وفيما يخص التحوط من مخاطر العملة الأجنبية، يجوز تعيين مكون مخاطر العملة الأجنبية لأصل مالي غير مشتق أو لالتزام مالي غير مشتق على أنه أداة تحوط شريطة ألا يكون استثماراً في أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥.

٦/٢/٣ لأغراض المحاسبة عن التحوط، فإن العقود التي تكون مع طرف من خارج المنشأة المعدة للتقرير (أي من خارج المجموعة أو المنشأة المنفردة التي يتم التقرير عنها) هي وحدها التي يمكن تعيينها على أنها أدوات تحوط.

تعيين أدوات التحوط

٦/٢/٤ يجب تعيين الأداة المؤهلة للتحوط، بأكملها، على أنها أداة تحوط. والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي:

(أ) فصل القيمة الحقيقية عن القيمة الزمنية لعقد خيار وتعيين التغير فقط في القيمة الحقيقية للخيار، وليس التغير في قيمته الزمنية، على أنه أداة تحوط (انظر الفقرات ٦/٥/١٥ و٦ب/٥/٢٩-٦ب/٥/٣٣)؛

(ب) فصل العنصر الآجل عن العنصر الفوري لعقد آجل وتعين التغير فقط في قيمة العنصر الفوري للعقد الآجل، وليس العنصر الآجل، على أنه أداة التحوط؛ وبالمثل، يجوز فصل الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية واستثناؤه من تعيين أداة مالية على أنها أداة التحوط (انظر الفقرات ٦/٥/١٦ و٦ب/٥/٣٤-٦ب/٥/٣٩)؛

(ج) يجوز تعيين جزء من أداة التحوط بأكملها، مثل نسبة ٥٠ في المائة من المبلغ الاسمي، على أنه أداة التحوط ضمن علاقة تحوط. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يُعيَّن على أنه أداة تحوط جزءٌ من التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط عندما يكون ذلك الجزء ناتجاً فقط عن جزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التحوط قائمة.

٦/٢/٥ يجوز للمنشأة أن تنظر إلى أية توليفة مما يلي على أنها مجموعة، وأن تعينها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط (بما في ذلك تلك الحالات التي يكون فيها الخطر أو المخاطر الناشئة عن بعض أدوات التحوط تعوض تلك الناشئة عن أدوات التحوط الأخرى):

(أ) المشتقات أو جزء منها؛

(ب) غير المشتقات أو جزء منها.

٦/٢/٦ بالرغم من ذلك، لا تعد الأداة المشتقة التي تضم خياراً محرراً مع خيار مُشترى (على سبيل المثال، عقد طوق معدل الفائدة) مؤهلة للوصف بأنها أداة تحوط إذا كانت -في حقيقة الأمر– صافي خيار محرر في تاريخ التعيين (ما لم تكن مؤهلة وفقاً للفقرة ب٦/٢/٤). وبالمثل، يجوز تعيين أداتين أو أكثر (أو أجزاء منهما) معاً على أنهما أداة تحوط، فقط إذا كانتا عند اجتماعهما لا تُعدان -في حقيقة الأمر– صافي خيار محرر في تاريخ التعيين (ما لم تكونا مؤهلتين وفقاً للفقرة ب٦/٢/٤).

٣/٦ البنود المُتحوط لها

البنود المؤهلة

١/٣/٦ يمكن أن يكون البند المُتحوط له أصلاً أو التزاماً تم إثباته، أو تعهداً مؤكداً لم يتم إثباته، أو معاملة متوقعة أو صافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المُتحوط له:

(أ) بنداً منفرداً؛ أو

(ب) مجموعة من البنود (مع مراعاة الفقرات ٦/٦/١-٦/٦/٦ و ب٦/٦/١-ب٦/٦/١٦).

وقد يكون البند المُتحوط له أيضاً أحد مكونات مثل هذا البند أو مجموعة البنود (انظر الفقرات ٦/٣/٧ وب٦/٣/٧-ب٦/٣/٢٥).

٢/٣/٦ يجب أن يكون البند المُتحوط له من الممكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٣/٣/٦ إذا كان البند المُتحوط له معاملة متوقعة (أو أحد مكوناتها)، فيجب أن تكون المعاملة مرجحة بدرجة كبيرة.

٤/٣/٦ التعرض المجمع –الذي يتألف من تعرض يمكن أن يتأهل للوصف بأنه بند مُتحوط له وفقاً للفقرة ٦/٣/١ ومن مشتقة- يجوز تعيينه على أنه بند مُتحوط له (انظر الفقرات ب٦/٣/٣-ب٦/٣/٤). ويشمل هذا معاملة متوقعة بتعرض مجمع (أي المعاملات المستقبلية المرتقبة غير الملزمة التي ينشأ عنها تعرض ومشتقة) إذا كان ذلك التعرض المجمع مرجحاً بدرجة كبيرة، وكانت المعاملة مؤهلة للوصف بأنها بند مُتحوط له بمجرد أن تحدث وبالتالي لم تعد توقعاً.

٥/٣/٦ لأغراض المحاسبة عن التحوط، فإن الأصول أو الالتزامات أو التعهدات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة مع طرف من خارج المنشأة المعدة للتقرير، هي وحدها التي يمكن تعيينها على أنها بنود مُتحوط لها. ويمكن تطبيق المحاسبة عن التحوط على المعاملات بين المنشآت ضمن المجموعة نفسها فقط في القوائم المالية المنفردة أو القوائم المالية المنفصلة لتلك المنشآت وليس في القوائم المالية الموحدة للمجموعة، باستثناء القوائم المالية الموحدة للمنشأة الاستثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، حيث لا تُستبعد من القوائم المالية الموحدة المعاملاتُ بين المنشأة الاستثمارية ومنشآتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٦/٣/٦ بالرغم من ذلك، وعلى سبيل الاستثناء من الفقرة ٦/٣/٥، يجوز أن تتأهل مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي (على سبيل المثال، مستحق السداد/مستحق التحصيل بين منشأتين تابعتين) بين منشآت المجموعة للوصف بأنها بند مُتحوط له في القوائم المالية الموحدة، إذا نتج عنها تعرض لمكاسب أو خسائر ناشئة عن سعر صرف العملات الأجنبية لا يتم استبعادها بالكامل عند التوحيد وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". ووفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١، فإن مكاسب وخسائر أسعار صرف العملات الأجنبية الناتجة من البنود النقدية بين منشآت المجموعة لا يتم استبعادها بالكامل عند التوحيد، عندما يكون البند النقدي متداولاً في معاملة بين منشأتين ضمن المجموعة تستخدمان عملات وظيفية مختلفة. وإضافة لذلك، يجوز أن تتأهل مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة بين منشآت المجموعة للوصف بأنها بند مُتحوط له في القوائم المالية الموحدة شريطة أن تُقَوَّم المعاملة بعملة خلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن تؤثر مخاطر العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة الموحدة.

تعيين البنود المُتحوط لها

٧/٣/٦ يجوز للمنشأة أن تعين بنداً بأكمله أو مكوناً لبند على أنه البند المُتحوط له ضمن علاقة تحوط. ويشمل البند الكامل جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند. ويشمل المكون ما هو أقل من كامل التغير في القيمة العادلة أو كامل التقلب في التدفقات النقدية للبند. وفي تلك الحالة، يجوز للمنشأة أن تعين فقط الأنواع الآتية من المكونات (بما في ذلك تجميعاتها) على أنها بنود مُتحوط لها:

(أ) وحدها التغيرات في التدفقات النقدية أو التغيرات في القيمة العادلة لبند والتي يمكن عزوها إلى خطر أو مخاطر محددة (مكون المخاطر)، شريطة أن يكون من الممكن، بالاستناد إلى تقييم في سياق هيكل السوق المعين، تحديد مكون المخاطر بشكل منفصل وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها (انظر الفقرات ب٨/٣/٦- -ب١٥/٣/٦). وتتضمن مكونات المخاطر تعيين التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُتحوط له التي تزيد أو تقل فقط عن سعر محدد أو متغير آخر (المخاطر من جانب واحد).

(ب) واحد أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المُختارة.

(ج) مكونات المبلغ الاسمي، أي جزء محدد من المبلغ الخاص ببند (انظر الفقرات ب١٦/٣/٦-ب٢٠/٣/٦).

٤/٦ ضوابط التأهل للمحاسبة عن التحوط

١/٤/٦ تتأهل علاقة التحوط للمحاسبة عن التحوط فقط في حالة استيفاء جميع الضوابط الآتية:

(أ) أن تتكون علاقة التحوط فقط من أدوات تحوط مؤهلة وبنود مُتحوط لها مؤهلة.

(ب) أن يتم، في بداية علاقة التحوط، تعيين وتوثيق رسمي لعلاقة التحوط ولهدف المنشأة من إدارة المخاطر واستراتيجيتها لتنفيذ التحوط. ويجب أن يشمل ذلك التوثيق تحديد أداة التحوط والبند المُتحوط له وطبيعة المخاطر التي يتم التحوط منها والكيفية التي ستقيِّم بها المنشأة ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط (بما في ذلك تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط وكيفية تحديدها لنسبة التحوط).

(ج) أن تستوفي علاقة التحوط جميع متطلبات فاعلية التحوط الآتية:

(١) أن تكون هناك علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (انظر الفقرات ب٤/٤/٦-ب٦/٤/٦)؛

(٢) ألا يهيمن أثر المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة الاقتصادية (انظر الفقرات ب٧/٤/٦-ب٨/٤/٦)؛

(٣) أن تكون نسبة التحوط في علاقة التحوط هي نفس النسبة الناتجة عن كمية البند المُتحوط له التي تقوم المنشأة بالتحوط لها فعلياً وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً للتحوط لتلك الكمية من البند المُتحوط له. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يعكس ذلك التعيين أية حالة من حالات عدم التوازن، بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط، والتي يمكن أن ينشأ عنها عدم فاعلية في التحوط (بغض النظر عن إثباتها من عدمه) قد تؤدي بدورها إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط (انظر الفقرات ب٩/٤/٦-ب١١/٤/٦).

٥/٦ المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة

١/٥/٦ تطبق المنشأة المحاسبة عن التحوط على علاقة التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ١/٤/٦(والتي تتضمن قرار المنشأة بتعيين علاقة التحوط).

٢/٥/٦ علاقات التحوط على ثلاثة أنواع:

(أ) **تحوط القيمة العادلة: وهو التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام مُثبت أو لتعهد مؤكد غير مُثبت، أو لمكون في أي من مثل تلك البنود، والتي يمكن عزوها إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.**

(ب) **تحوط التدفقات النقدية: وهو التحوط من التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي يمكن عزوه إلى مخاطر معينة مرتبطة بكامل أصل أو التزام مُثبت أو بمكون فيه (مثل كل أو بعض مدفوعات الفائدة المستقبلية على دين بمعدل فائدة متغير) أو بمعاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة، ويمكن لهذا التقلب أن يؤثر على الربح أو الخسارة.**

(ج) **تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢١.**

٣/٥/٦ إذا كان البند المُتحوط له هو أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥، فيجب أن يكون التعرض المُتحوط منه المشار إليه في الفقرة ٢/٥/٦(أ) هو الذي يمكن أن يؤثر على الدخل الشامل الآخر. وفي تلك الحالة، وحدها دون غيرها، يُعرَض ضمن الدخل الشامل الآخر مبلغ عدم فاعلية التحوط الذي يتم إثباته.

٤/٥/٦ تجوز المحاسبة عن التحوط من مخاطر العملة الأجنبية في تعهد مؤكد على أنه تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفقات نقدية.

٥/٥/٦ **إذا توقفت علاقة التحوط عن استيفاء متطلب فاعلية التحوط والمتعلق بنسبة التحوط (انظر الفقرة ٦/٤/١(ج)(٣)) ولكن الهدف من إدارة المخاطر لعلاقة التحوط المُعيَّنة تلك ظل كما هو، فيجب على المنشأة أن تعدل نسبة التحوط لعلاقة التحوط بحيث تستوفي ضوابط التأهل مرة أخرى (ويُشار إلى ذلك في هذا المعيار بلفظ "إعادة التوازن". انظر الفقرات ب٦/٥/٧-ب٦/٥/٢١).**

٦/٥/٦ **يجب على المنشأة أن توقف المحاسبة عن التحوط بأثر مستقبلي فقط عندما تتوقف علاقة التحوط (أو جزء منها) عن استيفاء ضوابط التأهل (بعد أن تأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط، عند الاقتضاء). ويشمل ذلك حالات انقضاء أداة التحوط أو بيعها أو إنهائها أو ممارستها. ولهذا الغرض، فإن إحلال أداة التحوط أو تحويلها إلى أداة تحوط أخرى لا يعد انقضاءً أو إنهاءً لها إذا كان مثل هذا الإحلال أو التحويل جزءاً من هدف المنشأة الموثق من إدارة المخاطر ومتفقاً معه. وإضافة لذلك، ولهذا الغرض فليس هناك انقضاء أو إنهاء لأداة التحوط إذا:**

(أ) **وافق طرفا أداة التحوط، نتيجةً للأنظمة أو اللوائح أو لسن أنظمة أو لوائح جديدة، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، واحد أو أكثر، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكلٍ من الطرفين. ولهذا الغرض، فإن طرف المقاصة المقابل يُقصد به أي طرف مقابل مركزي (يُطلق عليه أحياناً اسم "هيئة مقاصة" أو "وكالة مقاصة") أو أية منشأة أو منشآت، على سبيل المثال، عضو مقاصة في هيئة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في هيئة مقاصة، تتصرف بصفتها طرف مقابل من أجل إجراء المقاصة من قبل طرف مقابل مركزي. وبالرغم من ذلك، فعندما تقوم الأطراف في أداة التحوط بإحلال الأطراف الأصلية المقابلة لها بأطراف مقابلة مختلفة، فإن المتطلب الوارد في هذه الفقرة الفرعية لا يتم استيفاؤه إلا إذا أجرى كل من تلك الأطراف المقاصة مع الطرف المقابل المركزي نفسه.**

(ب) **كانت التغيرات الأخرى، إن وجدت، الطارئة على أداة التحوط، تقتصر على تلك التي تُعد ضرورية لإحلال الطرف المقابل. وتقتصر مثل هذه التغيرات على تلك التي تتفق مع الشروط التي يمكن توقعها إذا كانت أداة التحوط قد تمت مقاصتها في الأصل مع طرف المقاصة المقابل. وتشمل هذه التغيرات تلك التغيرات في متطلبات الضمان الرهني والحقوق في إجراء مقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والأرصدة مستحقة السداد والرسوم المفروضة.**

يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط إمّا على علاقة التحوط بأكملها أو فقط على جزء منها (وفي تلك الحالة تستمر المحاسبة عن التحوط لما تبقى من علاقة التحوط).

٧/٥/٦ يجب على المنشأة أن تطبق:

(أ) الفقرة ٦/٥/١٠ عندما تتوقف المحاسبة عن التحوط فيما يخص أحد تحوطات القيمة العادلة التي يكون البند المُتحوط له فيها أداة مالية (أو مكوناً في أداة مالية) يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة؛

(ب) الفقرة ٦/٥/١٢ عندما تتوقف المحاسبة عن التحوط فيما يخص تحوطات التدفقات النقدية.

تحوطات القيمة العادلة

٨/٥/٦ طالما أن تحوط القيمة العادلة يستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ١/٤/٦، فيجب المحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:

(أ) يجب إثبات المكسب أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الربح والخسارة (أو الدخل الشامل الآخر، إذا كانت أداة التحوط تتحوط لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥).

(ب) يجب أن يعدِّل مكسبُ أو خسارةُ التحوط للبند المُتحوط له المبلغَ الدفتري للبند المُتحوط له (عند الاقتضاء) وأن يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة. وإذا كان البند المُتحوط له أصلاً مالياً (أو مكوناً فيه) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ، فيجب إثبات مكسب أو خسارة التحوط من البند المُتحوط له ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥، فيجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون البند المُتحوط له تعهداً مؤكداً غير مُثبت (أو مكوناً فيه)، فإن التغير التراكمي في القيمة العادلة للبند المُتحوط له بعد تعيينه يتم إثباته على أنه أصل أو التزام مع إثبات مكسب أو خسارة مقابلة لذلك ضمن الربح أو الخسارة.

٩/٥/٦ عندما يكون البند المُتحوط له في تحوط قيمة عادلة تعهداً مؤكداً (أو مكوناً فيه) باقتناء أصل أو بتحمل التزام، فإن المبلغ الدفتري الأولي للأصل أو الالتزام، الذي ينتج عن وفاء المنشأة بالتعهد المؤكد، يتم تعديله بحيث يتضمن التغير التراكمي في القيمة العادلة للبند المُتحوط له الذي تم إثباته في قائمة المركز المالي.

١٠/٥/٦ يجب استنفاد أي تعديل ناشئ عن الفقرة ٨/٥/٦(ب) ضمن الربح أو الخسارة إذا كان البند المُتحوط له أداة مالية (أو مكوناً فيها) يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة. ويجوز أن يبدأ الاستنفاد بمجرد وجود تعديل، ولكن يجب أن يبدأ في وقت لا يتجاوز التوقف عن تعديل البند المُتحوط له تبعاً لمكاسب أو خسائر التحوط. ويستند الاستنفاد إلى معدل الفائدة الفعلية المُعاد احتسابه في تاريخ بداية الاستنفاد. وفي حالة وجود أصل مالي (أو مكون فيه) يُعد بنداً مُتحوطاً له ويتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ، فإن الاستنفاد ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ الذي يمثل المكسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها سابقاً وفقاً للفقرة ٨/٥/٦(ب) وليس بتعديل المبلغ الدفتري.

تحوطات التدفقات النقدية

١١/٥/٦ طالما أن تحوط التدفقات النقدية يستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ١/٤/٦، فيجب أن تتم المحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:

(أ) يتم تعديل المكون المنفصل في حقوق الملكية المرتبط بالبند المُتحوط له (احتياطي تحوط التدفقات النقدية) إلى أحد ما يلي (بالمبالغ المطلقة)، أيهما أقل:

(١) المكسب أو الخسارة التراكمية على أداة التحوط من بداية التحوط؛

(٢) التغير التراكمي في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للبند المُتحوط له (أي القيمة الحالية للتغير التراكمي في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها) من بداية التحوط.

(ب) يجب أن يُثبَت، ضمن الدخل الشامل الآخر، ذلك الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعّال (أي الجزء الذي يتم تعويضه بالتغير في احتياطي تحوط التدفقات النقدية المحسوب وفقاً للبند (أ)).

(ج) أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط (أو أي مكسب أو خسارة مطلوبة لموازنة التغير في احتياطي تحوط التدفقات النقدية محسوباً وفقاً للبند (أ)) تُعد صورة من صور عدم فاعلية التحوط التي يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة.

(د) يجب المحاسبة عن المبلغ الذي تراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية وفقاً للبند (أ) كما يلي:

(١) **إذا نتج لاحقاً عن معاملة متوقعة مُتحوط لها إثبات أصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو إذا أصبحت معاملة متوقعة مُتحوط لها فيما يخص أصلاً غير مالي أو التزاماً غير مالي تعهداً مؤكداً تنطبق عليه المحاسبة عن تحوط القيمة العادلة، فيجب على المنشأة أن تزيل ذلك المبلغ من احتياطي تحوط التدفقات النقدية وأن تدرجه مباشرة في التكلفة الأولية أو المبلغ الدفتري الآخر للأصل أو الالتزام. ولا يُعد هذا تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١) وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.**

(٢) **فيما يخص تحوطات التدفقات النقدية بخلاف تلك التي يشملها البند (١)، يجب أن يُعاد تصنيف ذلك المبلغ من احتياطي تحوط التدفقات النقدية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١) في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة (على سبيل المثال، في الفترات التي يتم فيها إثبات دخل الفائدة أو مصروف الفائدة أو عندما يحدث البيع المتوقع).**

(٣) **بالرغم من ذلك، إذا كان ذلك المبلغ خسارة وتتوقع المنشأة أنه لن يتم تغطية كامل تلك الخسارة، أو جزء منها، في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر، فيجب على المنشأة أن تقوم على الفور بإعادة تصنيف المبلغ الذي لا يتوقع أن يتم استرداده ضمن الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).**

١٢/٥/٦ عندما توقف المنشأة المحاسبة عن التحوط فيما يخص أحد تحوطات التدفقات النقدية (انظر الفقرات ٦/٥/٦ و٧/٥/٦(ب))، يجب عليها أن تحاسب عن المبلغ الذي تراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية وفقاً للفقرة ١١/٥/٦(أ) كما يلي:

(أ) إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية المُتحوط لها ما زال من المتوقع حدوثها، فيجب أن يبقى ذلك المبلغ في احتياطي تحوط التدفقات النقدية إلى حين حدوث التدفقات النقدية المستقبلية أو إلى حين انطباق الفقرة ١١/٥/٦(د)(٣). وتنطبق الفقرة ١١/٥/٦(د) عندما تحدث التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) إذا لم يعد من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المُتحوط لها، فيجب إعادة تصنيف ذلك المبلغ على الفور من احتياطي تحوط التدفقات النقدية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١). وقد يظل توقع حدوث التدفق النقدي المستقبلي المُتحوط له قائماً حتى وإن لم يعد مرجحاً بدرجة كبيرة.

تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية

١٣/٥/٦ **يجب المحاسبة عن تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية، بما في ذلك التحوط لبند نقدي تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الاستثمار (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢١)، على نحو مماثل للمحاسبة عن تحوطات التدفقات النقدية:**

(أ) **يجب إثبات الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ١١/٥/٦)؛**

(ب) **يجب إثبات الجزء غير الفعال ضمن الربح أو الخسارة.**

١٤/٥/٦ **يجب إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة التراكمية من أداة التحوط فيما يتعلق بالجزء الفعال من التحوط الذي تراكم في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية، من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١) وفقاً للفقرتين ٤٨ و٤٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ عند استبعاد العملية الأجنبية أو الاستبعاد الجزئي لها.**

المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

١٥/٥/٦ عندما تفصل المنشأة بين القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية لعقد خيار وتعيِّن فقط التغير في القيمة الحقيقية للخيار على أنه أداة التحوط (انظر الفقرة ٤/٢/٦(أ))، فيجب عليها أن تحاسب عن القيمة الزمنية للخيار كما يلي (انظر الفقرات ب٢٩/٥/٦-ب٣٣/٥/٦):

(أ) يجب على المنشأة أن تميز القيمة الزمنية للخيارات بحسب نوع البند المُتحوط له بواسطة الخيار (انظر الفقرة ب٢٩/٥/٦):

(١) بند مُتحوط له يتعلق بمعاملة؛ أو

(٢) بند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية.

(ب) يجب أن يُثبَت، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يتحوط لبند مُتحوط له يتعلق بمعاملة، وذلك بقدر تعلق التغير بالبند المُتحوط له ويجب أن يتراكم ذلك التغير في مكون منفصل لحقوق الملكية. ويجب المحاسبة عن التغير التراكمي في القيمة العادلة الناشئ عن القيمة الزمنية للخيار والذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية ("المبلغ") كما يلي:

(١) إذا نتج لاحقاً عن البند المُتحوط له إثبات أصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو تعهد مؤكد فيما يخص أصلاً غير مالي أو التزاماً غير مالي تنطبق عليه المحاسبة عن تحوط القيمة العادلة، فيجب على المنشأة أن تزيل المبلغ من المكون المنفصل لحقوق الملكية وأن تدرجه بشكل مباشر ضمن التكلفة الأولية أو المبلغ الدفتري الآخر للأصل أو الالتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١) وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

(٢) فيما يخص علاقات التحوط بخلاف تلك التي يشملها البند (١)، يجب إعادة تصنيف المبلغ من المكون المنفصل لحقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١) في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة (على سبيل المثال، عندما يحدث البيع المتوقع).

(٣) بالرغم من ذلك، إذا لم يكن متوقعاً أن يتم استرداد جميع ذلك المبلغ أو جزء منه في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر، فإن المبلغ الذي لا يتوقع أن يتم استرداده يجب إعادة تصنيفه على الفور إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

(ج) يجب أن يُثبَت، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يتحوط لبند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية، وذلك بقدر تعلق التغير بالبند المُتحوط له ويجب أن يتراكم ذلك التغير في مكون منفصل لحقوق الملكية. ويجب استنفاد القيمة الزمنية في تاريخ تعيين الخيار على أنه أداة تحوط، وذلك بقدر تعلقها بالبند المُتحوط له، على أساس منتظم ومنطقي على مدى الفترة التي يمكن أن يؤثر خلالها تعديل التحوط تبعاً للقيمة الحقيقية للخيار على الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر، إذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥). وبالتالي، فإن مبلغ الاستنفاد يجب إعادة تصنيفه في كل فترة تقرير من المكون المنفصل لحقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١). وبالرغم من ذلك، إذا توقفت المحاسبة عن التحوط فيما يخص علاقة التحوط التي يكون فيها التغير في القيمة الحقيقية للخيار هي أداة التحوط، فإن صافي المبلغ (أي بما في ذلك الاستنفاد التراكمي) الذي تراكم في المكون المنفصل لحقوق الملكية يجب إعادة تصنيفه على الفور إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

المحاسبة عن العنصر الآجل في العقود الآجلة والفروقات المبنية على أساس أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

١٦/٥/٦ عندما تفصل المنشأة بين العنصر الآجل والعنصر الفوري في عقد آجل وتعيّن فقط التغير في قيمة العنصر الفوري للعقد الآجل على أنه أداة التحوط، أو عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تعيين تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (انظر الفقرة ٤/٢/٦(ب))، يجوز للمنشأة أن تطبق الفقرة ١٥/٥/٦ على العنصر الآجل من العقد الآجل أو على الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية بنفس طريقة تطبيقها على القيمة الزمنية للخيار. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تطبق إرشادات التطبيق الواردة في الفقرات ب٣٤/٥/٦-ب٣٩/٥/٦.

٦/٦ تحوطات مجموعة من البنود

تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المُتحوط له

٦/٦/١ تُعد مجموعة من البنود (بما في ذلك مجموعة من بنود تشكل مركزاً بالصافي؛ انظر الفقرات ب٦/٦/١-ب٦/٦/٨) بنداً مُتحوطاً له مؤهلاً فقط إذا:

(أ) تكوَّنت من بنود (بما في ذلك مكونات البنود) تُعد بنوداً مُتحوطاً لها مؤهلة، كل منها على حدة؛

(ب) كانت البنود ضمن المجموعة يتم إدارتها معاً على أساس جماعي لأغراض إدارة المخاطر؛

(ج) في حالة تحوط تدفق نقدي لمجموعة من البنود لا يُتوقع أن تكون التقلبات في تدفقاتها النقدية تناسبية -بشكل تقريبي- مع التقلب الكلي في التدفقات النقدية للمجموعة بحيث تنشأ مراكز مخاطر تعويضية:

(١) كانت تحوطاً من مخاطر عملة أجنبية؛

(٢) كان تعيين ذلك المركز الذي بالصافي يحدد فترة التقرير التي يتوقع أن تؤثر خلالها المعاملات المتوقعة على الربح أو الخسارة، بالإضافة إلى طبيعة تلك المعاملات المتوقعة وحجمها (انظر الفقرات ب٦/٦/٧-ب٦/٦/٨).

تعيين مكون ذي مبلغ اسمي

٦/٦/٢ يُعد المكون الذي يمثل جزءاً من مجموعة مؤهلة من البنود بنداً مُتحوطاً له مؤهلاً شريطة أن يكون التعيين متفقاً مع هدف المنشأة من إدارة المخاطر.

٦/٦/٣ يُعد المكون الذي يمثل شريحة من مجموعة كلية من البنود (على سبيل المثال، الشريحة الدنيا) مؤهلاً للمحاسبة عن التحوط فقط إذا:

(أ) كان من الممكن تحديده بشكل منفصل وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ب) كان الهدف من إدارة المخاطر هو التحوط لمكوِّن يمثل شريحة؛

(ج) كانت البنود في المجموعة الكلية التي تم تحديد الشريحة منها معرضة للمخاطر المُتحوط منها نفسها (بحيث لا يتأثر قياس الشريحة المُتحوط لها بشكل جوهري بأية تشكيلة بنود محددة من المجموعة الكلية تشكل جزءاً من الشريحة المتحوط لها)؛

(د) فيما يخص التحوط لبنود قائمة (على سبيل المثال، تعهد مؤكد غير مُثبت أو أصل مُثبت): كانت المنشأة تستطيع تحديد وتتبع المجموعة الكلية من البنود المحدد منها الشريحة المُتحوط لها (بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة)؛

(هـ) كانت أي بنود ضمن المجموعة التي تتضمن خيارات تسوية مبكرة تستوفي المتطلبات الخاصة بالمكونات ذات المبلغ الاسمي (انظر الفقرة ب٦/٣/٢٠).

العرض

٦/٦/٤ فيما يخص التحوط لمجموعة من البنود، لها مراكز مخاطر تعويضية (أي في تحوط لمركز بالصافي)، وتؤثر مخاطرها المُتحوط منها على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، يجب عرض أي مكاسب أو خسائر تحوط في تلك القائمة في سطر مستقل عن تلك المتأثرة بالبنود المُتحوط لها. وبالتالي، ففي تلك القائمة، يبقى المبلغ في سطر البند الذي يتعلق بالبند المُتحوط له نفسه (على سبيل المثال، الإيراد أو تكلفة المبيعات) دون تأثر.

٦/٦/٥ فيما يخص الأصول والالتزامات التي يتم التحوط لها معاً على أنها مجموعة في تحوط للقيمة العادلة، يجب أن يُثبت، في قائمة المركز المالي، المكسب أو الخسارة من الأصول والالتزامات الفردية على أنه تعديل للمبلغ الدفتري للبنود الفردية ذات الصلة المكونة للمجموعة وفقاً للفقرة ٦/٥/٨(ب).

صافي المراكز الصفري

٦/٦/٦ عندما يكون البند المُتحوط له مجموعة لها صافي مركز صفري (أي أن البنود المُتحوط لها تعوض فيما بينها -بالكامل- عن المخاطر التي يتم إدارتها على أساس جماعي)، فإن المنشأة يُسمح لها بتعيينه ضمن علاقة تحوط لا تتضمن أداة تحوط، شريطة ما يلي:

(أ) أن يكون التحوط جزءاً من استراتيجية للتحوط المتجدد من صافي المخاطر، تقوم المنشأة بموجبها بشكل روتيني بالتحوط للمراكز الجديدة التي من نفس النوع مع مرور الوقت (على سبيل المثال، عندما تدخل المعاملات في الأفق الزمني الذي تتحوط له المنشأة)؛

(ب) أن يتغير صافي المركز المُتحوط له في الحجم على مدى عمر استراتيجية التحوط المتجدد من صافي المخاطر وأن تستخدم المنشأة أدوات تحوط مؤهلة في التحوط من صافي المخاطر (أي عندما لا يكون صافي المركز صفرياً)؛

(ج) أن تُطبَّق عادةً المحاسبة عن التحوط على مثل تلك المراكز التي بالصافي عندما لا يكون صافي المركز صفرياً ويكون مُتحوطاً لها بأدوات تحوط مؤهلة؛

(د) أن ينشأ عن عدم تطبيق المحاسبة عن التحوط على صافي المركز الصفري نتائج محاسبية غير متسقة، لأن المحاسبة لن تثبت مراكز المخاطر التعويضية التي كانت ستُثبت، في غير ذلك، في تحوط لمركز بالصافي.

٧/٦ خيار تعيين تعرض لمخاطر ائتمانية على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

تأهل التعرض للمخاطر الائتمانية للتعيين بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

١/٧/٦ إذا استخدمت المنشأة مشتقة ائتمانية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لإدارة المخاطر الائتمانية المرتبطة بأداة مالية بالكامل أو بجزء منها (التعرض للمخاطر الائتمانية)، فيجوز للمنشأة أن تعين الأداة المالية، طالما أنها يتم إدارتها على هذا النحو (أي جميعها أو جزء منها)، على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا:

(أ) كان اسم المتعرض للمخاطر الائتمانية (على سبيل المثال، المقترض، أو المتعهد له بتقديم قرض) يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الائتمانية (مطابقة الاسم)؛

(ب) كانت أولوية الأداة المالية تطابق أولوية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقاً للمشتقة الائتمانية.

ويجوز للمنشأة أن تقوم بهذا التعيين بغض النظر عمّا إذا كانت الأداة المالية التي يتم إدارة مخاطرها الائتمانية تقع ضمن نطاق هذا المعيار أم لا (على سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تعين التعهدات بتقديم القروض التي تقع خارج نطاق هذا المعيار). ويجوز للمنشأة أن تعيِّن تلك الأداة المالية عند الإثبات الأولي لها، أو بعده، أو أثناء عدم إثباتها. ويجب على المنشأة أن توثق التعيين بشكل متزامن.

المحاسبة عن التعرض للمخاطر الائتمانية المعيَّن بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢/٧/٦ إذا تم تعيين أداة مالية وفقاً للفقرة ١/٧/٦ على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بعد الإثبات الأولي، أو إذا لم يكن قد تم إثباتها سابقاً، فيجب أن يُثبَت على الفور الفرقُ في تاريخ التعيين بين المبلغ الدفتري، إن وجد، والقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وفيما يخص الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ، فإن المكسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر يجب أن يُعاد تصنيفها على الفور من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

٣/٧/٦ يجب على المنشأة أن تتوقف عن قياس الأداة المالية التي نشأ عنها مخاطر ائتمانية، أو عن قياس أي جزء منها، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا:

(أ) لم تعد ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ١/٧/٦ مستوفاة، على سبيل المثال:

(١) إذا انقضت المشتقة الائتمانية أو الأداة المالية المتعلقة بها التي ينشأ عنها المخاطر الائتمانية، أو إذا تم بيعها أو إنهاؤها أو تسويتها؛ أو

(٢) إذا لم تعد المخاطر الائتمانية للأداة المالية تدار باستخدام مشتقات ائتمانية. فعلى سبيل المثال، قد يحدث ذلك نظراً لتحسن الجودة الائتمانية للمقترض أو المتعهد له بتقديم القرض أو للتغيرات في متطلبات رأس المال المفروضة على المنشأة؛

(ب) لم يكن مطلوباً لأي سبب آخر أن يتم قياس الأداة المالية، التي تنشأ عنها المخاطر الائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أي أن نموذج أعمال المنشأة لم يتغير في هذه الأثناء بحيث يكون مطلوباً إجراء إعادة تصنيف وفقاً للفقرة ٤/٤/١).

٤/٧/٦ عندما تتوقف المنشأة عن قياس الأداة المالية التي ينشأ عنها مخاطر ائتمانية، أو تتوقف عن قياس أي جزء منها، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن القيمة العادلة لتلك الأداة المالية في تاريخ التوقف تصبح هي مبلغها الدفتري الجديد. وبعد ذلك، يجب تطبيق القياس نفسه الذي كان مستخدماً قبل تعيين الأداة المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (بما في ذلك الاستنفاد الذي ينتج عن المبلغ الدفتري الجديد). فعلى سبيل المثال، الأصل المالي الذي كان قد تم تصنيفه أولاً على أنه يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة يعود إلى ذلك القياس ويعود احتساب معدل فائدته الفعلية بالاستناد إلى إجمالي مبلغه الدفتري الجديد في تاريخ التوقف عن القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٨/٦ استثناءات مؤقتة من تطبيق متطلبات محددة للمحاسبة عن التحوط

١/٨/٦ يجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٦/٨/٤–٦/٨/١٢ والفقرتين ٧/١/٨ و٧/٢/٢٦(د) على جميع علاقات التحوط التي تتأثر بشكل مباشر بإحلال معدل الفائدة المرجعي. وتنطبق هذه الفقرات على علاقات التحوط تلك وحدها دون غيرها. ولا تتأثر علاقة التحوط بشكل مباشر بإحلال معدل الفائدة المرجعي إلا إذا نشأ عن الإحلال حالات عدم تأكد تحيط بما يلي:

(أ) معدل الفائدة المرجعي (المحدد أو غير المحدد تعاقدياً) المُعيَّن على أنه خطر متحوط منه؛ و/أو

(ب) توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستندة إلى معدل الفائدة المرجعي والناتجة عن البند المتحوط له أو عن أداة التحوط.

٢/٨/٦ لغرض تطبيق الفقرات ٦/٨/٤–٦/٨/١٢، يشير مصطلح "إحلال معدل الفائدة المرجعي" إلى إحلال أي معدل فائدة مرجعي على مستوى السوق، بما في ذلك استبدال معدل فائدة مرجعي بمعدل مرجعي بديل كمثل الذي ينتج عن التوصيات الموضحة في التقرير الصادر عن مجلس الاستقرار المالي في شهر يوليو ٢٠١٤ بعنوان "إحلال معدل الفائدة المرجعي الرئيسي".[٢]

٣/٨/٦ تقدم الفقرات ٦/٨/٤–٦/٨/١٢ استثناءات للمتطلبات المحددة فيها دون غيرها. ويجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق جميع المتطلبات الأخرى الخاصة بالمحاسبة عن التحوط على علاقات التحوط التي تتأثر بشكل مباشر بإحلال معدل الفائدة المرجعي.

متطلب الترجيح بدرجة كبيرة في تحوطات التدفقات النقدية

٤/٨/٦ لغرض تحديد ما إذا كانت المعاملة المتوقعة (أو أحد مكوناتها) تُعد مرجحة بدرجة كبيرة حسبما تتطلبه الفقرة ٦/٣/٣، يجب على المنشأة أن تفترض أن معدل الفائدة المرجعي الذي تستند إليه التدفقات النقدية المتحوط لها (المحددة أو غير المحددة تعاقدياً) لم يتغير نتيجةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي.

---

[٢] يمكن الاطلاع على تقرير "إحلال معدل الفائدة المرجعي الرئيسي" من خلال الرابط **http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf**.

إعادة تصنيف المبلغ المتراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية

٥/٨/٦ لغرض تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ١٢/٥/٦ لتحديد ما إذا كان من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها، يجب على المنشأة أن تفترض أن معدل الفائدة المرجعي الذي تستند إليه التدفقات النقدية المتحوط لها (المحددة أو غير المحددة تعاقدياً) لم يتغير نتيجةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي.

تقييم العلاقة الاقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط

٦/٨/٦ لغرض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ١/٤/٦(ج)(١) والفقرات ب٦/٤/٤–ب٦/٤/٦، يجب على المنشأة أن تفترض أن معدل الفائدة المرجعي الذي تستند إليه التدفقات النقدية المتحوط لها و/أو المخاطر المتحوط منها (المحددة أو غير المحددة تعاقدياً)، أو أن معدل الفائدة المرجعي الذي تستند إليه التدفقات النقدية من أداة التحوط، لم يتغير نتيجةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي.

تعيين مكون في بند على أنه بند متحوط له

٧/٨/٦ ما لم تنطبق الفقرة ٨/٨/٦، ففيما يخص التحوط من المكون المرجعي، غير المحدد تعاقدياً، في مخاطر معدل الفائدة، يجب على المنشأة أن تطبق المتطلب الوارد في الفقرتين ٧/٣/٦(أ) وب٦/٣/٨ -الذي يقضي بوجوب أن يكون مكون المخاطر قابلاً للتحديد بشكل منفصل- فقط في بداية علاقة التحوط.

٨/٨/٦ عندما تقوم المنشأة، بما يتسق مع وثائق التحوط الخاصة بها، بإعادة تعيين علاقة التحوط بشكل متكرر (أي تقوم بإيقافها والبدء فيها من جديد) نظراً للتغير المتكرر في كلٍ من أداة التحوط والبند المتحوط له (أي أن المنشأة تستخدم عملية تفاعلية لا تظل فيها كل من البنود المتحوط لها وأدوات التحوط المستخدمة لإدارة ذلك التعرض هي نفسها لفترة طويلة)، فإن المنشأة يجب عليها تطبيق المتطلب الوارد في الفقرتين ٧/٣/٦(أ) وب٦/٣/٨ -الذي يقضي بأن يكون مكون المخاطر قابلاً للتحديد بشكل منفصل- فقط عندما تقوم أولياً بتعيين البند المتحوط له في علاقة التحوط تلك. والبند المتحوط له الذي تم تقييمه في وقت تعيينه الأولي في علاقة التحوط، سواءً كان ذلك في بداية التحوط أو في وقت لاحق، لا يُعاد تقييمه عند أي إعادة تعيين لاحق له في علاقة التحوط نفسها.

نهاية التطبيق

٩/٨/٦ يجب على المنشأة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن تطبيق الفقرة ٤/٨/٦ على البند المتحوط له عند وقوع أحد الأمرين الآتيين، أيهما يقع أولاً:

(أ) زوال حالة عدم التأكد الناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي، فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفقات النقدية للبند المتحوط له التي تستند إلى معدل الفائدة المرجعي؛

(ب) إيقاف علاقة التحوط التي يُعد البند المتحوط له جزءاً منها.

١٠/٨/٦ يجب على المنشأة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن تطبيق الفقرة ٥/٨/٦ عند وقوع أحد الأمرين الآتيين، أيهما يقع أولاً:

(أ) زوال حالة عدم التأكد الناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي، فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للبند المتحوط له التي تستند إلى معدل الفائدة المرجعي؛

(ب) إعادة تصنيف المبلغ المتراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية، فيما يتعلق بعلاقة التحوط تلك التي تم إيقافها، بالكامل إلى الربح أو الخسارة.

١١/٨/٦ يجب على المنشأة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن تطبيق الفقرة ٦/٨/٦:

(أ) على البند المتحوط له، عند زوال حالة عدم التأكد الناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي، فيما يتعلق بالخطر المتحوط منه أو توقيت ومبلغ التدفقات النقدية للبند المتحوط له التي تستند إلى معدل الفائدة المرجعي؛

(ب) على أداة التحوط، عند زوال حالة عدم التأكد الناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي، فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفقات النقدية لأداة التحوط التي تستند إلى معدل الفائدة المرجعي

في حالة إيقاف علاقة التحوط التي يُعد البند المتحوط له وأداة التحوط جزءاً منها، قبل التاريخ المحدد في الفقرة ٦/٨/١١(أ) أو التاريخ المحدد في الفقرة ٦/٨/١١(ب)، يجب على المنشأة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن تطبيق الفقرة ٦/٨/٦ على علاقة التحوط تلك في تاريخ الإيقاف.

٦/٨/١٢ عند تعيين مجموعة من البنود على أنها البند المتحوط له، أو تعيين مزيج من الأدوات المالية على أنها أداة التحوط، يجب على المنشأة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن تطبيق الفقرات ٦/٨/٤–٦/٨/٦ على أي بند بمفرده أو أية أداة مالية بمفردها وفقاً للفقرات ٦/٨/٩ أو ٦/٨/١٠ أو ٦/٨/١١، حسب مقتضى الحال، وذلك عند زوال حالة عدم التأكد الناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي، فيما يتعلق بالخطر المتحوط منه، و/أو توقيت ومبلغ التدفقات النقدية لذلك البند أو تلك الأداة المالية التي تستند إلى معدل الفائدة المرجعي.

٦/٨/١٣ يجب على المنشأة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن تطبيق الفقرتين ٦/٨/٧ و٦/٨/٨ عند وقوع أحد الأمرين الآتيين، أيهما يقع أولاً:

(أ) إجراء التغييرات التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي على مكون المخاطر غير المحدد تعاقدياً وفقاً للفقرة ٦/٩/١؛ أو

(ب) إيقاف علاقة التحوط المُعيَّن فيها مكون المخاطر غير المحدد تعاقدياً.

٦/٩ استثناءات إضافية مؤقتة ناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي

٦/٩/١ عندما يتوقف انطباق المتطلبات الواردة في الفقرات ٦/٨/٤–٦/٨/٨ على علاقة تحوط (انظر الفقرات ٦/٨/٩–٦/٨/١٣)، يجب على المنشأة تعديل التعيين الرسمي لعلاقة التحوط تلك الذي كان موثقاً في السابق ليعكس التغييرات التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي، أي تكون التغييرات متسقة مع المتطلبات الواردة في الفقرات ٥/٤/٦–٥/٤/٨. وفي هذا السياق، لا يتم تعديل تعيين التحوط إلا لإجراء تغيير واحد أو أكثر من التغييرات الآتية:

(أ) تعيين معدل مرجعي بديل (محدد تعاقدياً أو لا) على أنه خطر متحوط منه؛ أو

(ب) تعديل وصف البند المتحوط له، بما في ذلك وصف الجزء المعين من التدفقات النقدية أو القيمة العادلة المتحوط لها؛ أو

(ج) تعديل وصف أداة التحوط.

٦/٩/٢ يجب على المنشأة تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٦/٩/١(ج) أيضاً في حالة استيفاء الشروط الثلاثة الآتية:

(أ) إذا قامت المنشأة بإجراء تغيير يتطلبه إحلال معدل الفائدة المرجعي باستخدام منهج آخر بخلاف تغيير أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية لأداة التحوط (على النحو الموضح في الفقرة ٥/٤/٦)؛

(ب) إذا لم يتم إلغاء إثبات أداة التحوط الأصلية؛

(ج) إذا كان المنهج الذي تم اختياره يكافئ اقتصادياً تغيير أساس تحديد التدفقات النقدية التعاقدية لأداة التحوط الأصلية (على النحو الموضح في الفقرتين ٥/٤/٧ و٥/٤/٨).

٦/٩/٣ قد يتوقف انطباق المتطلبات الواردة في الفقرات ٦/٨/٤–٦/٨/٨ في أوقات مختلفة. ولذلك، فعند تطبيق الفقرة ٦/٩/١، قد يلزم المنشأة تعديل التعيين الرسمي لعلاقات التحوط لديها في أوقات مختلفة، أو قد يلزمها تعديل التعيين الرسمي لإحدى علاقات التحوط أكثر من مرة. وعند إجراء مثل هذا التغيير في تعيين التحوط، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٦/٩/٧–٦/٩/١٢ حسب مقتضى الحال. ويجب على المنشأة أيضاً تطبيق الفقرة ٦/٥/٨ (فيما يخص تحوط القيمة العادلة) أو الفقرة ٦/٥/١١ (فيما يخص تحوط التدفقات النقدية) للمحاسبة عن أي تغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له أو أداة التحوط.

٦/٩/٤ يجب على المنشأة تعديل علاقة التحوط وفقاً لمتطلبات الفقرة ٦/٩/١ بحلول نهاية فترة التقرير التي يتم فيها إجراء تغيير يتطلبه إحلال معدل الفائدة المرجعي على الخطر المتحوط منه أو البند المتحوط له أو أداة التحوط. وتجنباً للشك، فإن مثل هذا التعديل على التعيين الرسمي لعلاقة التحوط لا يمثل إيقافاً لعلاقة التحوط ولا تعييناً لعلاقة تحوط جديدة.

٦/٩/٥ في حالة إجراء تغييرات إضافة إلى تلك التغييرات التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي على الأصل المالي أو الالتزام المالي المعين في علاقة تحوط (على النحو الموضح في الفقرات ٥/٤/٦–٥/٤/٨) أو على تعيين علاقة التحوط (على النحو الذي تتطلبه الفقرة ٦/٩/١)، فيجب على المنشأة أن تطبق أولاً المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار لتحديد ما إذا كانت تلك التغييرات الإضافية يترتب عليها إيقاف المحاسبة عن

التحوط. وإذا لم يترتب على التغييرات الإضافية إيقاف المحاسبة عن التحوط، فيجب على المنشأة تعديل التعيين الرسمي لعلاقة التحوط على النحو المحدد في الفقرة ٦/٩/١.

٦/٩/٦ تقدم الفقرات ٦/٩/٧–٦/٩/١٣ استثناءات للمتطلبات المحددة في تلك الفقرات وحدها دون غيرها. ويجب على المنشأة تطبيق جميع المتطلبات الأخرى الخاصة بالمحاسبة عن التحوط الواردة في هذا المعيار، بما في ذلك ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ٦/٤/١، على علاقات التحوط التي تأثرت تأثراً مباشراً بإحلال معدل الفائدة المرجعي.

المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة

تحوطات التدفقات النقدية

٦/٩/٧ لغرض تطبيق الفقرة ٦/٥/١١، فعندما تقوم المنشأة بتعديل وصف البند المتحوط له وفقاً لمتطلبات الفقرة ٦/٩/١(ب)، فإن المبلغ المتراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية يجب اعتباره مستنداً إلى المعدل المرجعي البديل الذي تُحدَّد بناءً عليه التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها.

٦/٩/٨ فيما يخص علاقة التحوط التي تم إيقافها، فعندما يتم تغيير معدل الفائدة المرجعي الذي كانت التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها مستندة إليه، وفقاً لما يتطلبه إحلال معدل الفائدة المرجعي، ولغرض تطبيق الفقرة ٦/٥/١٢ لتحديد ما إذا كان من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها، يجب اعتبار أن المبلغ المتراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية لعلاقة التحوط تلك يستند إلى المعدل المرجعي البديل الذي ستستند إليه التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها.

مجموعات البنود

٦/٩/٩ عندما تطبق المنشأة الفقرة ٦/٩/١ على مجموعات من البنود معينة على أنها بنود متحوط لها في تحوط للقيمة العادلة أو التدفقات النقدية، يجب على المنشأة تخصيص البنود المتحوط لها لمجموعات فرعية بناءً على المعدل المرجعي الذي يتم التحوط منه وتعيين المعدل المرجعي على أنه الخطر المتحوط منه لكل مجموعة فرعية. فعلى سبيل المثال، في علاقة التحوط التي يتم التحوط فيها لمجموعة من البنود ضد التغيرات في معدل فائدة مرجعي يخضع لإحلال معدل الفائدة المرجعي، يمكن تغيير التدفقات النقدية أو القيمة العادلة المتحوط لها لبعض البنود في المجموعة لتتخذ معدلاً مرجعياً بديلاً مرجعاً لها قبل تغيير البنود الأخرى في المجموعة. وفي هذا المثال، ستقوم المنشأة عند تطبيق الفقرة ٦/٩/١ بتعيين المعدل المرجعي البديل على أنه الخطر المتحوط منه لتلك المجموعة الفرعية ذات الصلة من البنود المتحوط لها. وستستمر المنشأة في تعيين معدل الفائدة المرجعي الحالي على أنه الخطر المتحوط منه للمجموعة الفرعية الأخرى من البنود المتحوط لها إلى حين تغيير التدفقات النقدية أو القيمة العادلة المتحوط لها لتلك البنود لتتخذ المعدل المرجعي البديل مرجعاً لها أو إلى حين انقضاء مدة البنود واستبدالها ببنود متحوط لها تتخذ المعدل المرجعي البديل مرجعاً لها.

٦/٩/١٠ يجب على المنشأة أن تقيّم بشكل منفصل ما إذا كانت كل مجموعة فرعية تستوفي المتطلبات الواردة في الفقرة ٦/٦/١ لتكون بنداً متحوطاً له مؤهلاً. وفي حالة عدم استيفاء أية مجموعة فرعية للمتطلبات الواردة في الفقرة ٦/٦/١، يجب على المنشأة إيقاف المحاسبة عن التحوط بأثر مستقبلي لعلاقة التحوط بأكملها. ويجب على المنشأة أيضاً تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين ٦/٥/٨ و٦/٥/١١ للمحاسبة عن عدم الفاعلية المرتبط بعلاقة التحوط بأكملها.

تعيين مكونات المخاطر

٦/٩/١١ يُعد المعدل المرجعي البديل الذي يتم تعيينه على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً ولا يمكن تحديده بشكل منفصل (انظر الفقرتين ٦/٣/٧(أ) و٦/٣/٨) في تاريخ تعيينه أنه قد استوفى ذلك المتطلب في ذلك التاريخ في حالة ما إذا كانت المنشأة تتوقع بدرجة معقولة، وفي تلك الحالة وحدها دون غيرها، أن المعدل المرجعي البديل سيكون قابلاً للتحديد بشكل منفصل في غضون ٢٤ شهراً. وتنطبق الفترة البالغة ٢٤ شهراً على كل معدل مرجعي بديل بشكل منفصل وتبدأ من تاريخ قيام المنشأة لأول مرة بتعيين المعدل المرجعي البديل على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً (أي إن الفترة البالغة ٢٤ شهراً تنطبق على أساس كل معدل على حدة).

١٢/٩/٦ إذا توقعت المنشأة بدرجة معقولة، في وقت لاحق، أن المعدل المرجعي البديل لن يكون قابلاً للتحديد بشكل منفصل في غضون ٢٤ شهراً من تاريخ قيام المنشأة لأول مرة بتعيينه على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً، فيجب على المنشأة التوقف عن تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ١١/٩/٦ على ذلك المعدل المرجعي البديل وإيقاف المحاسبة عن التحوط بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التقييم وذلك فيما يخص جميع علاقات التحوط الذي تم فيها تعيين المعدل المرجعي البديل على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً.

١٣/٩/٦ إضافةً لعلاقات التحوط تلك المحددة في الفقرة ١/٩/٦، يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١١/٩/٦ و١٢/٩/٦ على علاقات التحوط الجديدة التي يتم فيها تعيين معدل مرجعي بديل على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً (انظر الفقرتين ٦/٣/٧(أ) وب٦/٣/٨) عندما لا يكون مكون المخاطر قابلاً للتحديد بشكل منفصل في تاريخ تعيينه بسبب إحلال معدل الفائدة المرجعي.

الفصل ٧ تاريخ السريان والتحول

١/٧ تاريخ السريان

١/١/٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا اختارت المنشأة أن تطبق هذا المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار في الوقت نفسه (ولكن انظر أيضاً الفقرات ٢/١/٧ و٢١/٢/٧ و٢/٣/٧). ويجب عليها أيضاً أن تطبق التعديلات الواردة في الملحق ج في الوقت نفسه.

٢/١/٧ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ١/١/٧، ففيما يخص الفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، يجوز للمنشأة أن تختار التطبيق الأسبق فقط لمتطلبات عرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والواردة في الفقرات ١/٧/٥(ج)، و٥/٧/٧-٥/٧/٩، و٧/٢/١٤، و ب٥/٧/٥ - ب٥/٧/٢٠ دون تطبيق المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار. وإذا اختارت المنشأة أن تطبق فقط تلك الفقرات، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تقدم -على أساس مستمر- الإفصاحات المتعلقة بذلك المبينة في الفقرتين ١٠ و١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات" (المعدل بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠)). (انظر أيضاً الفقرتين ٢/٢/٧ و١٥/٢/٧).

٣/١/٧ عدّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠-٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر٢٠١٣، الفقرتين ١/٢/٤ و٥/٧/٥ كتعديل تابع ناتج عن تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على تجميعات الأعمال التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

٤/١/٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ١/١/٣، و١/٢/٤، و١/١/٥، و١/٢/٥، و٦/٧/٥، وب١٣/٢/٣، وب١/٧/٥، وج٥ وج٤٢ وحذف الفقرة ج١٦ والعنوان المتعلق بها. وتمت إضافة الفقرتين ٣/١/٥ و١/٧/٥أ وتعريف إلى الملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٥/١/٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرات ١/٢، و١٥/٥/٥، وب٨/٣/٤، وب٣٤/٥/٥، وب٤٦/٥/٥. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٦/١/٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرات ١/٢ وب١/٢ وب٤/٢ وب٥/٢ وب٣٠/١/٤، وأضاف الفقرة ٥/٣/٣. وعدَّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ١/٢ وأضاف الفقرات ٣٦/٢/٧ - ٤٢/٢/٧. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٧/١/٧ أضاف التعديل "السداد المبكر بميزة التعويض العكسي للطرف المدين" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٧، الفقرات ٢٩/٢/٧ – ٣٤/٢/٧ والفقرة ب١٢/١/٤أ وعدل الفقرتين ب١١/١/٤(ب) وب١٢/١/٤(ب). ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨/١/٧ صدر التعديل "إحلال معدل الفائدة المرجعي"، الذي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧، في سبتمبر ٢٠١٩، وأضاف القسم ٨/٦ وعدل الفقرة ٢٦/٢/٧. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية

التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩/١/٧ أضافت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٨-٢٠٢٠"، الصادرة في مايو ٢٠٢٠، الفقرتين ٣٥/٢/٧ وب٦٦/٣/٣أ وعدلت الفقرة ب٦/٣/٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٠/١/٧ أضاف الإصدار "إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية"، الذي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٤ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، والصادر في أغسطس ٢٠٢٠، الفقرات ٥/٤/٥–٩/٤/٥ و١٣/٨/٦، والقسم ٩/٦ والفقرات ٤٣/٢/٧–٤٦/٢/٧. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢/٧ التحول

١/٢/٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٤/٢/٧-٢٦/٢/٧ و٢٨/٢/٧. ولا يجوز تطبيق هذا المعيار على البنود التي تم إلغاء إثباتها بالفعل في تاريخ التطبيق الأولي.

٢/٢/٧ لأغراض أحكام التحول الواردة في الفقرات ١/٢/٧ و٣/٢/٧-٢٨/٢/٧ و٢/٣/٧، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة تلك المتطلبات الواردة في هذا المعيار ويجب أن يكون بداية إحدى فترات التقرير التي تلي إصدار هذا المعيار. وتبعاً للمنهج الذي تختاره المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن التحول يمكن أن ينطوي على تاريخ واحد أو أكثر للتطبيق الأولي للمتطلبات المختلفة.

التحول إلى التصنيف والقياس (الفصلان ٤ و٥)

٣/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تُقيّم ما إذا كان الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٢/١/٤(أ) أو ٢/١/٤أ(أ) على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ. ويجب تطبيق التصنيف الناتج بأثر رجعي بغض النظر عن نموذج أعمال المنشأة في فترات التقرير السابقة.

٤/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) للمنشأة أن تُقيّم عنصر القيمة الزمنية للنقود المُعدل وفقاً للفقرات ب٩/١/٤ب-ب٩/١/٤د على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فيجب على المنشأة أن تُقيّم خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون أن تأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٩/١/٤ب-ب٩/١/٤د (انظر أيضاً الفقرة ٤٢ص من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

٥/٢/٧ في تاريخ الإثبات الأولي، إذا كان من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) للمنشأة أن تُقيّم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة السداد المبكر ليست كبيرة وفقاً للفقرة ب١٢/١/٤(ج) على أساس الحقائق والظروف القائمة عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فيجب على المنشأة أن تُقيّم خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الإثبات الأولي للأصل المالي دون أن تأخذ في الحسبان استثناء ميزات السداد المبكر الوارد في الفقرة ب١٢/١/٤. (انظر أيضاً الفقرة ٤٢ق من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

٦/٢/٧ إذا كانت المنشأة تقيس عقداً مختلطاً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرات ٢/١/٤أ أو ٤/١/٤ أو ٥/١/٤ ولكن القيمة العادلة للعقد المختلط لم يكن قد تم قياسها في فترات التقرير المقارنة، فإن القيمة العادلة للعقد المختلط في فترات التقرير المقارنة يجب أن تكون مجموع القيم العادلة للمكونات (أي المضيف الذي لا يُعد مشتقة والمشتقة المدمجة) في نهاية كل فترة تقرير مقارنة إذا أعادت المنشأة عرض الفترات السابقة (انظر الفقرة ١٥/٢/٧).

٧/٢/٧ إذا طبقت المنشأة الفقرة ٦/٢/٧، فيجب على المنشأة عندئذٍ، في تاريخ التطبيق الأولي، أن تثبت أي فرق بين القيمة العادلة للعقد المختلط بالكامل في تاريخ التطبيق الأولي ومجموع القيم العادلة لمكونات العقد المختلط في تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

٨/٢/٧ يجوز للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تعيّن:

(أ) الأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥/١/٤؛ أو

(ب) الاستثمار في أداة حقوق ملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥.

يجب إجراء مثل هذا التعيين على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب تطبيق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

٩/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) يجب على المنشاة أن تلغي تعيينها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤.

(ب) يجوز للمنشأة أن تلغي تعيينها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤.

يجب أن يتم مثل هذا الإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب تطبيق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

١٠/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) يجوز للمنشأة أن تعيّن الالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢/٢/٤(أ).

(ب) يجب على المنشاة أن تلغي تعيينها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان مثل هذا التعيين قد تم عند الإثبات الأولي وفقاً للشرط الوارد الآن في الفقرة ٢/٢/٤(أ) وكان مثل هذا التعيين لا يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يجوز للمنشأة أن تلغي تعيينها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان مثل هذا التعيين قد تم عند الإثبات الأولي وفقاً للشرط الوارد الآن في الفقرة ٢/٢/٤(أ) وكان مثل هذا التعيين يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

يجب إجراء مثل هذا التعيين والإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب تطبيق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

١١/٢/٧ إذا كان من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) للمنشأة أن تطبق طريقة الفائدة الفعلية بأثر رجعي، فيجب على المنشأة أن تعالج:

(أ) القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في نهاية كل فترة مقارنة معروضة على أنها إجمالي المبلغ الدفتري لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستنفدة لذلك الالتزام المالي إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة؛

(ب) القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي على أنها إجمالي المبلغ الدفتري الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستنفدة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

١٢/٢/٧ إذا قامت المنشأة في السابق بالمحاسبة بالتكلفة (وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩)، عن استثمار في أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مطابقة (أي مُدخل من المستوى ١) (أو عن أصل يُعد مشتقة، مرتبط بمثل أداة حقوق الملكية تلك، ويجب أن تتم تسويته بتسليمها)، فيجب عليها أن تقيس تلك الأداة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٣/٢/٧ إذا قامت المنشأة في السابق بالمحاسبة بالتكلفة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، عن التزام يُعد مشتقة، مرتبط بأداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مطابقة (أي مُدخل من المستوى ١)، ويجب أن يتم تسويته بتسليمها، فيجب عليها أن تقيس ذلك

الالتزام الذي يعد مشتقة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٤/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعالجة الواردة في الفقرة ٧/٧/٥ ستكون سبباً في حدوث أو تضخم حالة عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة، على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على أساس ذلك التحديد.

١٤/٢/٧أ في تاريخ التطبيق الأولي، يُسمح للمنشأة بإجراء التعيين المذكور في الفقرة ٥/٢ للعقود القائمة بالفعل في ذلك التاريخ ولكن فقط إذا قامت بتعيين جميع العقود المماثلة. ويجب إثبات التغير في صافي الأصول الناجم عن هذه التعيينات في الأرباح المبقاة في تاريخ التطبيق الأولي.

١٥/٢/٧ بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ١/٢/٧، يجب على المنشأة التي تتبنى متطلبات التصنيف والقياس الواردة في هذا المعيار (ومن بينها المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المستنفدة للأصول المالية والهبوط في القسمين ٤/٥ و٥/٥)، أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرات ٤٢ل-٤٢س من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ ولكن لا يلزمها أن تعيد عرض الفترات السابقة. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا لم تقم المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها أن تثبت أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي. وبالرغم من ذلك، إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فإن القوائم المالية المُعاد عرضها يجب أن تظهر جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وإذا نتج عن المنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أكثر من تاريخ تطبيق أولي واحد للمتطلبات المختلفة، فإن هذه الفقرة تنطبق على كل تاريخ تطبيق أولي (انظر الفقرة ٢/٢/٧). ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، إذا اختارت المنشأة التطبيق الأسبق فقط للمتطلبات المتعلقة بعرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢/١/٧ قبل تطبيق المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار.

١٦/٢/٧ إذا قامت المنشأة بإعداد تقارير مالية أولية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"، فلا يلزم المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار على الفترات الأولية السابقة لتاريخ التطبيق الأولي إذا لم يكن ذلك ممكناً عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨).

الهبوط (القسم ٥/٥)

١٧/٢/٧ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ مع مراعاة الفقرات ١٥/٢/٧ و١٨/٢/٧-٢٠/٢/٧.

١٨/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تستخدم المعلومات المعقولة والمؤيدة، المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، لتحديد المخاطر الائتمانية في التاريخ التي تم فيه إثبات أداة مالية بشكل أولي (أو في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في تعهد لا رجعه فيه وفقاً للفقرة ٦/٥/٥، فيما يخص التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي) وأن تقارن ذلك مع المخاطر الائتمانية في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

١٩/٢/٧ عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي، يجوز للمنشأة أن تطبق:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرات ١٠/٥/٥ وب٥/٥/٢٢-ب٥/٥/٢٤؛

(ب) الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ١١/٥/٥ للمدفوعات التعاقدية التي تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً إذا كانت المنشأة ستطبق متطلبات الهبوط من خلال تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي لتلك الأدوات المالية على أساس المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق.

٢٠/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي سيتطلب تكلفة أو جهداً لا مبرر لهما، فيجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأداة المالية (ما لم تكن تلك الأداة المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير، ففي هذه الحالة تنطبق الفقرة ١٩/٢/٧(أ)).

التحول إلى المحاسبة عن التحوط (الفصل ٦)

٢١/٢/٧ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار لأول مرة، يجوز لها أن تختار الاستمرار في تطبيق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، على أنها سياستها المحاسبية، بدلاً من المتطلبات الواردة في الفصل ٦ من هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك السياسة على جميع علاقاتها التحوطية. ويجب على المنشأة التي تختار تلك السياسة أن تطبق أيضاً تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٦ "تحوطات صافي استثمار في عملية أجنبية" بدون التعديلات التي توفق بين ذلك التفسير والمتطلبات الواردة في الفصل ٦ من هذا المعيار.

٢٢/٢/٧ باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ٢٦/٢/٧، يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في هذا المعيار بأثر مستقبلي.

٢٣/٢/٧ لتطبيق المحاسبة عن التحوط من تاريخ التطبيق الأولي لمتطلبات هذا المعيار للمحاسبة عن التحوط، يجب استيفاء جميع ضوابط التأهل كما هي في ذلك التاريخ.

٢٤/٢/٧ يجب اعتبار علاقات التحوط التي تأهلت للمحاسبة عن التحوط وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والتي تتأهل أيضاً للمحاسبة عن التحوط وفقاً لضوابط هذا المعيار (انظر الفقرة ١/٤/٦)، بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط عند التحول (انظر الفقرة ٢٥/٢/٧(ب))، أنها علاقات تحوط مستمرة.

٢٥/٢/٧ عند التطبيق الأولي لمتطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في هذا المعيار:

(أ) يجوز للمنشأة أن تبدأ في تطبيق تلك المتطلبات من النقطة الزمنية نفسها التي توقفت فيها عن تطبيق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩؛

(ب) يجب على المنشأة أن تعتبر نسبة التحوط وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ أنها نقطة البدء لإعادة توازن نسبة التحوط للاستمرار في أية علاقة تحوط، عند الاقتضاء. ويجب إثبات أي مكسب أو خسارة من إعادة التوازن هذا ضمن الربح أو الخسارة.

٢٦/٢/٧ على سبيل الاستثناء من التطبيق بأثر مستقبلي لمتطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في هذا المعيار:

(أ) يجب على المنشأة أن تطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة ١٥/٥/٦ بأثر رجعي إذا تم، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، تعيين التغير فقط في القيمة الحقيقية للخيار على أنه أداة تحوط ضمن علاقة تحوط. وينطبق هذا التطبيق الذي بأثر رجعي فقط على علاقات التحوط تلك التي كانت قائمة في بداية أسبق فترة مقارنة أو التي تم تعيينها بعد ذلك.

(ب) يجوز للمنشأة أن تطبق المحاسبة عن العنصر الآجل في العقود الآجلة وفقاً للفقرة ١٦/٥/٦ بأثر رجعي إذا كان قد تم تعيين التغير فقط في العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة تحوط ضمن علاقة تحوط، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩. وينطبق هذا التطبيق الذي بأثر رجعي فقط على علاقات التحوط تلك التي كانت قائمة في بداية أسبق فترة مقارنة أو التي تم تعيينها بعد ذلك. وإضافة لذلك، فإذا اختارت المنشأة تطبيق هذه المحاسبة بأثر رجعي، فيجب أن يتم تطبيقها على جميع علاقات التحوط التي تتأهل لهذا الاختيار (أي أنه عند التحول لا يُتاح هذا الاختيار على أساس كل علاقة تحوط على حدة). ويجوز تطبيق المحاسبة عن الفروقات المبنية على أساس أسعار العملات الأجنبية (انظر الفقرة ١٦/٥/٦)، بأثر رجعي، على علاقات التحوط تلك التي كانت قائمة في بداية أسبق فترة مقارنة أو التي تم تعيينها بعد ذلك.

(ج) يجب على المنشأة أن تطبق بأثر رجعي المتطلب الوارد في الفقرة ٦/٥/٦ بأنه لا يوجد انقضاء أو إنهاء لأداة التحوط إذا:

(١) وافق طرفا أداة التحوط، نتيجةً للأنظمة أو اللوائح، أو لسن أنظمة أو لوائح جديدة، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، واحد أو أكثر، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين؛

(٢) كانت التغيرات الأخرى، إن وجدت، الطارئة على أداة التحوط تقتصر على تلك التي تُعد ضرورية لإحلال الطرف المقابل.

(د) يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في القسم ٨/٦ بأثر رجعي. وينطبق هذا التطبيق الذي بأثر رجعي فقط على علاقات التحوط التي كانت قائمة في بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة تلك المتطلبات أو على علاقات التحوط التي تم تعيينها بعد ذلك، وعلى المبلغ المتراكم في احتياطي تحوط التدفقات النقدية الذي كان قائماً في بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة تلك المتطلبات لأول مرة.

المنشآت التي طبقت –بشكل أسبق- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣)

٢٧/٢/٧ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات التحول الواردة في الفقرات ١/٢/٧-٢٦/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي ذي الصلة. ويجب على المنشأة أن تطبق كلاً من أحكام التحول الواردة في الفقرات ٣/٢/٧-١٤/٢/٧أ و١٧/٢/٧-٢٦/٢/٧ لمرة واحدة فقط (أي إذا اختارت المنشأة منهجاً لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتضمن أكثر من تاريخ تطبيق أولي واحد، فإنها لا تستطيع أن تطبق أياً من تلك الأحكام مرة أخرى إذا كان قد تم تطبيقها بالفعل في تاريخ سابق). (انظر الفقرتين ٢/٢/٧ و٢/٣/٧).

٢٨/٢/٧ إن المنشأة التي طبقت المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣) وتقوم لاحقاً بتطبيق هذا المعيار:

(أ) يجب عليها أن تلغي تعيينها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك التعيين قد تم سابقاً وفقاً للشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤ ولكن ذلك الشرط لم يعد مُستوفى نتيجةً لتطبيق هذا المعيار؛

(ب) يجوز لها أن تعين الأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان من شأن ذلك التعيين ألا يستوفي في السابق الشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤ ولكن ذلك الشرط أصبح مستوفياً الآن نتيجةً لتطبيق هذا المعيار؛

(ج) يجب عليها أن تلغي تعيينها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك التعيين قد تم في السابق وفقاً للشرط الوارد في للفقرة ٢/٢/٤(أ) ولكن ذلك الشرط لم يعد مُستوفياً نتيجةً لتطبيق هذا المعيار؛

(د) يجوز لها أن تعين الالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان من شأن ذلك التعيين ألا يستوفي في السابق الشرط الوارد في الفقرة ٢/٢/٤(أ) ولكن ذلك الشرط أصبح مستوفياً الآن نتيجةً لتطبيق هذا المعيار.

ويجب أن يتم مثل هذا التعيين والإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار. ويجب تطبيق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

التحول إلى السداد المبكر بميزة التعويض العكسي للطرف المدين

٢٩/٢/٧ يجب على المنشأة تطبيق التعديل "السداد المبكر بميزة التعويض العكسي للطرف المدين" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرات ٣٠/٢/٧ – ٣٤/٢/٧.

٣٠/٢/٧ يجب على المنشأة التي تطبق هذه التعديلات لأول مرة في نفس الوقت الذي تطبق فيه هذا المعيار لأول مرة أن تطبق الفقرات ١/٢/٧ – ٢٨/٢/٧ بدلاً من الفقرات ٣١/٢/٧ – ٣٤/٢/٧.

٣١/٢/٧ يجب على المنشأة التي تطبق هذه التعديلات لأول مرة بعد قيامها بتطبيق هذا المعيار لأول مرة أن تطبق الفقرات ٣٢/٢/٧ – ٣٤/٢/٧. ويجب على المنشأة أيضاً تطبيق متطلبات التحول الأخرى الواردة في هذا المعيار واللازمة لتطبيق هذه التعديلات. وتحقيقاً لذلك الغرض، فإن الإشارات إلى تاريخ التطبيق الأولي يجب أن تُقرأ على أنها إشارة لبداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات لأول مرة (تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات).

٣٢/٢/٧ فيما يتعلق بتعيين أصل مالي أو التزام مالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن المنشأة:

(أ) يجب عليها إلغاء تعيينها السابق للأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك التعيين قد تم في السابق وفقاً للشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤ لكن ذلك الشرط لم يعد مستوفَياً الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(ب) يجوز لها تعيين الأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان من شأن ذلك التعيين ألا يستوفي في السابق الشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤ لكن ذلك الشرط أصبح مستوفَياً الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(ج) يجب عليها إلغاء تعيينها السابق للالتزام المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك التعيين قد تم في السابق وفقاً للشرط الوارد في الفقرة ٢/٢/٤(أ) لكن ذلك الشرط لم يعد مستوفَياً الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(د) يجوز لها تعيين الالتزام المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان من شأن ذلك التعيين ألا يستوفي في السابق الشرط الوارد في الفقرة ٢/٢/٤(أ) لكن ذلك الشرط أصبح مستوفَياً الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات.

ويجب أن يتم مثل هذا التعيين والإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات. ويجب تطبيق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

٣٣/٢/٧ لا يلزم المنشأة إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تطبيق هذه التعديلات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر وكانت القوائم المالية المعاد عرضها تُظهر أثر جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وفي حالة عدم قيام المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات.

٣٤/٢/٧ في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية كما هي في تاريخ التطبيق الأولي لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية المتأثرة بهذه التعديلات:

(أ) صنف القياس السابق والمبلغ الدفتري المحدد قبل تطبيق هذه التعديلات مباشرة؛

(ب) صنف القياس الجديد والمبلغ الدفتري المحدد بعد تطبيق هذه التعديلات؛

(ج) المبلغ الدفتري لأي أصول مالية والتزامات مالية في قائمة المركز المالي، كانت مُعيَّنة في السابق على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لكنها لم تعد مُعيَّنة الآن على هذا النحو؛

(د) السبب في أي تعيين أو إلغاء تعيين للأصول المالية أو الالتزامات المالية على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

التحول إلى التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي

٣٥/٢/٧ يجب على المنشأة تطبيق "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٨-٢٠٢٠" على الالتزامات المالية التي تم تعديلها أو مبادلتها في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة التحسينات لأول مرة.

التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ المعدل في يونيو ٢٠٢٠

٣٦/٢/٧ يجب على المنشأة تطبيق التعديلات التي أدخلها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، المعدل في يونيو ٢٠٢٠، على المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرات ٣٧/٢/٧–٤٢/٢/٧.

٣٧/٢/٧ يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، المعدل في يونيو ٢٠٢٠، لأول مرة في نفس الوقت الذي تطبق فيه هذا المعيار لأول مرة أن تطبق الفقرات ١/٢/٧ – ٢٨/٢/٧ بدلاً من الفقرات ٣٨/٢/٧ – ٤٢/٢/٧.

٣٨/٢/٧ يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، المعدل في يونيو ٢٠٢٠، لأول مرة بعد قيامها بتطبيق هذا المعيار لأول مرة أن تطبق الفقرات ٣٩/٢/٧ – ٤٢/٢/٧. ويجب على المنشأة أيضاً تطبيق متطلبات التحول الأخرى الواردة في هذا المعيار واللازمة لتطبيق هذه التعديلات. وتحقيقاً لذلك الغرض، فإن الإشارات إلى تاريخ التطبيق الأولي يجب أن تُقرأ على أنها إشارة لبداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات لأول مرة (تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات).

٣٩/٢/٧ فيما يتعلق بتعيين التزام مالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن المنشأة:

(أ) يجب عليها إلغاء تعيينها السابق للالتزام المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك التعيين قد تم في السابق وفقاً للشرط الوارد في الفقرة ٢/٢/٤(أ) لكن ذلك الشرط لم يعد مستوفَياً الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(ب) يجوز لها تعيين الالتزام المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان من شأن ذلك التعيين ألا يستوفي في السابق الشرط الوارد في الفقرة ٢/٢/٤(أ) لكن ذلك الشرط أصبح مستوفَياً الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات.

ويجب أن يتم مثل هذا التعيين والإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات. ويجب تطبيق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

٤٠/٢/٧ لا يلزم المنشأة إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تطبيق هذه التعديلات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا أعادت المنشأة عرض الفترات السابقة، فإن القوائم المالية المعاد عرضها يجب أن تعكس جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار للأدوات المالية المتأثرة. وفي حالة عدم قيام المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات.

٤١/٢/٧ في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات، لا تُلزم المنشأة بعرض المعلومات الكمية التي تتطلبها الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

٤٢/٢/٧ في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية كما هي في تاريخ التطبيق الأولي لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية المتأثرة بهذه التعديلات:

(أ) التصنيف السابق، بما في ذلك صنف القياس السابق عند الاقتضاء، والمبلغ الدفتري المحدد قبل تطبيق هذه التعديلات مباشرة؛

(ب) صنف القياس الجديد والمبلغ الدفتري المحدد بعد تطبيق هذه التعديلات؛

(ج) المبلغ الدفتري لأي التزامات مالية في قائمة المركز المالي، كانت مُعيَّنة في السابق على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لكنها لم تعد مُعيَّنة الآن على هذا النحو؛

(د) السبب في أي تعيين أو إلغاء تعيين للالتزامات المالية على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

التحول إلى إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية

٤٣/٢/٧ يجب على المنشأة تطبيق الإصدار "إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية" بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرات ٤٤/٢/٧ – ٤٦/٢/٧.

٤٤/٢/٧ يجب على المنشأة تعيين علاقة التحوط الجديدة (على سبيل المثال، على النحو الموضح في الفقرة ١٣/٩/٦) بأثر مستقبلي فقط (أي يُحظر على المنشأة تعيين علاقة جديدة للمحاسبة عن التحوط في الفترات السابقة). ومع ذلك، يجب على المنشأة إعادة تفعيل علاقة التحوط التي تم إيقافها، في حالة استيفاء الشروط التالية وحدها دون غيرها:

(أ) إذا كانت المنشأة قد أوقفت علاقة التحوط تلك لا لسبب سوى التغييرات التي تطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي وهي لم يكن سيتعين عليها إيقاف علاقة التحوط تلك فيما لو كانت هذه التعديلات قد تم تطبيقها في ذلك الوقت؛

(ب) إذا كانت علاقة التحوط تلك التي تم إيقافها تستوفي، في بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات لأول مرة (تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات)، ضوابط التأهل للمحاسبة عن التحوط (بعد أخذ هذه التعديلات في الحسبان).

٤٥/٢/٧ إذا قامت المنشأة، عند تطبيق الفقرة ٤٤/٢/٧، بإعادة تفعيل علاقة تحوط تم إيقافها، فيجب على المنشأة قراءة الإشارات الواردة في الفقرتين ١١/٩/٦ و١٢/٩/٦ إلى تاريخ تعيين المعدل المرجعي البديل لأول مرة على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً على أنها تشير إلى

تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات (أي إن الفترة البالغة ٢٤ شهراً لذلك المعدل المرجعي البديل المعين على أنه مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً تبدأ من تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات).

٤٦/٢/٧ لا يلزم المنشأة إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تطبيق هذه التعديلات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وفي حالة عدم قيام المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات.

٣/٧ سحب تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩) والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣)

١/٣/٧ يحل هذا المعيار محل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩ "إعادة تقييم المشتقات المُدْمَجة". وقد تضمنت المتطلبات التي أُضيفت إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في أكتوبر ٢٠١٠ المتطلبات التي سبق بيانها في الفقرتين ٥ و٧ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩. وكتعديل تابع، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" قد تضمن المتطلبات التي سبق بيانها في الفقرة ٨ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩.

٢/٣/٧ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩) والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣). وبالرغم من ذلك، ففيما يخص الفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، يجوز للمنشأة أن تختار تطبيق الإصدارات السابقة من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بدلاً من تطبيق هذا المعيار فقط إذا كان تاريخ التطبيق الأولي ذو الصلة الخاص بالمنشأة قبل ١ فبراير ٢٠١٥.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً الجزء من **الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر** التي تمثل **الخسائر الائتمانية المتوقعة** التي تنتج عن أحداث التعثر في سداد أداة مالية والمحتمل وقوعها خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ التقرير.

التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي المبلغ الذي يُقاس به الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي مطروحاً منه دفعات سداد المبلغ الأصلي، ومُضافاً إليه أو مطروحاً منه الاستنفاد التراكمي باستخدام **طريقة الفائدة الفعلية** لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق؛ ومُعدلاً، فيما يخص الأصول المالية، تبعاً لأي **مخصص خسارة**.

الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء تلك الحقوق التي يحددها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" لتتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لغرض إثبات وقياس مكاسب أو خسائر الهبوط.

أصل مالي ذو مستوى ائتماني هابط يُعد الأصل المالي أنه ذو مستوى ائتماني هابط عندما يكون قد وقع حدث أو أكثر من الأحداث التي يكون لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي. ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي ذو مستوى ائتماني هابط البيانات الممكن رصدها حول الأحداث الآتية:

(أ) وجود صعوبات مالية كبيرة تواجه المُصدِر أو المقترض؛ أو

(ب) الإخلال بالعقد، مثل التعثر في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق؛ أو

(ج) قيام المقرض بمنح المقترض تيسيراً أو تيسيرات لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية تواجه المقترض، لولاها ما كان المقرض لينظر في منح هذه التيسيرات للمقترض؛ أو

(د) أن يصبح من المرجح دخول المقترض في حالة إفلاس أو في حالة أخرى من حالات إعادة التنظيم المالي؛ أو

(هـ) اختفاء سوق نشطة لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية؛ أو

(و) شراء أو استحداث أصل مالي بحسم كبير يعكس **الخسائر الائتمانية** المتكبدة.

وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد مميز - وبدلاً من ذلك، قد تصبح الأصول المالية ذات مستوى ائتماني هابط بسبب الأثر المجمع لأحداث عديدة.

الخسائر الائتمانية الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصوماً **بمعدل الفائدة الفعلية** الأصلي (أو **معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط**). ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية مع الأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار السداد المبكر والتمديد والشراء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. ويجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع الضمان الرهني المُحتفظ به أو التعزيزات الائتمانية الأخرى التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة المالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، ففي تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير العمر المتوقع للأداة المالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة يجب عليها استخدام الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.

معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي وصولاً إلى **التكلفة المستنفدة للأصل المالي** الذي يُعد **أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثاً ذا مستوى ائتماني هابط**. وعند

الائتمانية احتساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار السداد المبكر والتمديد والشراء والخيارات المشابهة) و**الخسائر الائتمانية المتوقعة**. ويشمل الاحتساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (انظر الفقرات ب٥/٤/١ - ب٥/٤/٣)، و**تكاليف المعاملة**، وجميع العلاوات أو الحسومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، ففي تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة يجب عليها استخدام التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة الأدوات المالية).

إلغاء الإثبات هو إزالة أصل مالي أو التزام مالي، تم إثباته سابقاً، من قائمة المركز المالي للمنشأة.

المشتقة هي أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق هذا المعيار وتتوفر فيه جميع الخصائص الثلاث الآتية:

(أ) تتغير قيمته وفقاً للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو مؤشر لأسعار أو معدلات محددة، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطاً بأحد أطراف العقد (يُطلق عليه أحياناً "الأساس").

(ب) لا يتطلب صافي استثمار مبدئي أو أن صافي الاستثمار المبدئي أقل من المطلوب لأنواع العقود الأخرى التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق.

(ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.

توزيعات الأرباح هي توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع ما يحوزونه في فئة معينة من رأس المال.

طريقة الفائدة الفعلية هي الطريقة المستخدمة في احتساب **التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي** وفي تخصيص وإثبات إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترة ذات الصلة.

معدل الفائدة الفعلية هو المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي وصولاً إلى **إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي** أو **التكلفة المستنفدة للالتزام المالي**. وعند احتساب معدل الفائدة الفعلية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار السداد المبكر والتمديد والشراء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان **الخسائر الائتمانية المتوقعة**. ويشمل الاحتساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (انظر الفقرات ب٥/٤/١-ب٥/٤/٣)، و**تكاليف المعاملة**، وجميع العلاوات أو الحسومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، ففي تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة يجب عليها استخدام التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة الأدوات المالية).

الخسائر الائتمانية المتوقعة هي المتوسط المرجح **للخسائر الائتمانية** مع اعتبار أن الأوزان المرجحة هي المخاطر ذات الصلة لحدوث تعثر في السداد.

عقد الضمان المالي هو العقد الذي يتطلب من المُصدر أن يسدد مدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي يتكبدها بسبب عدم قيام مدين معين بسداد المدفوعات عند استحقاقها وفقاً للشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة الدين.

التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
هو التزام مالي يستوفي أحد الشروط الآتية:

(أ) يستوفي تعريف **مُحتفظ به للمتاجرة**.

(ب) عينته المنشأة عند الإثبات الأولي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢/٢/٤ أو ٥/٣/٤.

(ج) يتم تعيينه إما عند الإثبات الأولي أو لاحقاً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ١/٧/٦.

تعهد مؤكد
هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

معاملة متوقعة
هي معاملة مستقبلية لم يتم التعهد بها ولكن من المتوقع حدوثها.

إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي
هي **التكلفة المستنفدة للأصل المالي**، قبل تعديلها بأي **مخصص خسارة**.

نسبة التحوط
هي العلاقة بين كمية أداة التحوط وكمية البند المُتحوط له في صورة الترجيح النسبي لكل منهما.

مُحتفظ به للمتاجرة
هو الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي:

(أ) يتم اقتناؤه أو تحمله بشكل أساسي لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب؛ أو

(ب) يُعد عند إثباته الأولي جزءاً من محفظة لأدوات مالية محددة تُدار معاً ويوجد دليل على أن لها نمطاً فعلياً حديثاً في تحقيق الأرباح على المدى القصير؛ أو

(ج) يُعد **مشتقة** (باستثناء المشتقة التي هي عقد ضمان مالي أو أداة تحوط معيَّنة وفاعلة).

مكسب أو خسارة الهبوط
المكاسب أو الخسائر التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٨/٥/٥ والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥.

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر
هي **الخسائر الائتمانية المتوقعة** التي تنتج عن جميع حالات التعثر في السداد المحتملة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية.

مخصص الخسارة
هو المخصص المتعلق **بالخسائر الائتمانية المتوقعة** من الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة ٢/١/٤، والمبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار **والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء**، ومبلغ الهبوط المتراكم في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من التعهدات بتقديم القروض **وعقود الضمان المالي**.

مكسب أو خسارة التعديل
هو المبلغ الناشئ عن تعديل **إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي** لإظهار أثر التدفقات النقدية التعاقدية الذي تم إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. وتعيد المنشأة احتساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تم إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها **بمعدل الفائدة الفعلية** الأصلي للأصل المالي (أو **معدل الفائدة الفعلية** الأصلي **المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط**)، أو عند الاقتضاء، **معدل الفائدة الفعلية** المُنقح الذي يتم احتسابه وفقاً للفقرة ١٠/٥/٦. وعند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار السداد المبكر والشراء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان **الخسائر الائتمانية المتوقعة**، ما لم يكن الأصل المالي **أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثاً ذا مستوى ائتماني هابط**، ففي هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تأخذ أيضاً في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند احتساب **معدل الفائدة الفعلية** الأصلي

المعدل بالمخاطر الائتمانية.

تجاوز موعد الاستحقاق	يُعد الأصل المالي أنه قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد أخفق في أداء المدفوعات في وقت استحقاقها تعاقدياً.
أصل مالي مُشترى أو مُستحدث ذو مستوى ائتماني هابط	الأصل أو الأصول المالية المُشتراة أو المُستحدثة التي تُعد **ذات مستوى ائتماني هابط** عند إثباتها الأولي.
تاريخ إعادة التصنيف	هو اليوم الأول من أول فترة تقرير بعد إجراء تغيير في نموذج الأعمال يترتب عليه قيام المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية.
الشراء أو البيع بالطريقة العادية	هو شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال الإطار الزمني الذي تحدده عادةً اللوائح التنظيمية أو الأعراف السائدة في السوق المعنية.
تكاليف المعاملة	هي التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (انظر الفقرة ب٥/٤/٨). والتكلفة الإضافية هي تكاليف لم تكن ستتكبدها المنشأة فيما لو لم يتم اقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.

المصطلحات الآتية مُعرَّفة في الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقري المالي ١٥، وهي مُستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥:

(أ) المخاطر الائتمانية؛[٣]

(ب) أداة حقوق الملكية؛

(ج) القيمة العادلة؛

(د) الأصل المالي؛

(هـ) الأداة المالية؛

(و) الالتزام المالي؛

(ز) سعر المعاملة.

[٣] هذا المصطلح (حسب تعريفه الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) مستخدم في متطلبات عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية على الالتزامات المعيَّنة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٥/٧/٧).

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار

النطاق (الفصل ٢)

ب١/٢ تتطلب بعض العقود الدفع على أساس متغيرات مناخية أو جيولوجية أو متغيرات مادية أخرى. (يُشار في بعض الأحيان إلى المدفوعات التي تكون على أساس المتغيرات المناخية بلفظ "المشتقات المرتبطة بالطقس"). وإذا لم تكن تلك العقود واقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين"، فإنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

ب٢/٢ لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منافع الموظفين التي تلتزم بالمعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد" واتفاقيات عوائد حقوق الملكية الفكرية التي تستند إلى حجم إيرادات المبيعات أو الخدمات التي تتم المحاسبة عنها بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

ب٣/٢ في بعض الأحيان، تقوم المنشأة بما تعتبره "استثماراً استراتيجياً" في أدوات حقوق ملكية مُصدرة من قبل منشأة أخرى، بقصد إقامة علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الاستثمار فيها، أو الحفاظ عليها. وتستخدم المنشأة المستثمرة أو المنشأة المشاركة في مشروع مشترك المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن مثل هذا الاستثمار.

ب٤/٢ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والالتزامات المالية للمؤمِّنين، بخلاف الحقوق والواجبات التي تستثنيها الفقرة ١/٢(هـ) لأنها تنشأ بموجب عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

ب٥/٢ قد تأخذ عقود الضمان المالي أشكالاً نظامية متنوعة، على سبيل المثال، ضمان أو بعض أنواع خطابات الاعتماد أو عقد تعثر في سداد ائتمان أو عقد تأمين. ولا تعتمد معالجتها المحاسبية على شكلها النظامي. وفيما يلي أمثلة للمعالجة المناسبة لها (انظر الفقرة ١/٢(هـ)):

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالي يستوفي تعريف عقد التأمين الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر الفقرة ٧(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧) إذا كانت المخاطر التي يتم نقلها كبيرة، فإن المُصدر يطبق هذا المعيار. ومع ذلك، فإذا كان المُصدر قد أكد في السابق صراحةً أنه يعتبر مثل هذه العقود عقود تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فيجوز له أن يختار إمّا تطبيق هذا المعيار أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على مثل عقود الضمان المالي تلك. وفي حالة تطبيق هذا المعيار، فإن الفقرة ١/١/٥ تتطلب من المُصدر إثبات عقد ضمان مالي -بشكل أولي- بالقيمة العادلة. وإذا كان عقد الضمان المالي قد تم إصداره إلى طرف غير ذي علاقة في معاملة قائمة بذاتها تمت بإرادة حرة، فإن قيمته العادلة عند نشأته يُرجح أن تساوي قسط التأمين الذي تم استلامه، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك. ولاحقاً، وما لم يكن عقد الضمان المالي قد تم تعيينه عند نشأته على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو ما لم تنطبق الفقرات ١٥/٢/٣-٢٣/٢/٣ و ب١٢/٢/٣-ب١٧/٢/٣ (عندما لا يتأهل نقل أصل مالي لإلغاء الإثبات أو عندما ينطبق منهج استمرار الارتباط)، فإن المُصدر يقوم بقياسه بالمبلغ الأكبر من بين ما يلي:

(١) المبلغ الذي يتم تحديده وفقاً للقسم ٥/٥؛

(٢) المبلغ الذي تم إثباته –بشكل أولي- مطروحاً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، مبلغ الدخل التراكمي الذي تم إثباته وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ (انظر الفقرة ١/٢/٤(ج)).

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالائتمان أن يتعرض حاملها لإخفاق المدين في أداء المدفوعات المتعلقة بالأصل المضمون عند استحقاقها، وأن يكون قد تكبد خسارة بسبب ذلك، كأحد الشروط المسبقة للسداد. ومن أمثلة مثل هذا الضمان، الضمان الذي يتطلب مدفوعات استجابةً للتغيرات في تصنيف ائتماني محدد أو مؤشر ائتماني محدد. ولا تُعد مثل هذه

الضمانات عقود ضمان مالي حسب التعريف الوارد في هذا المعيار، ولا عقود تأمين حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، بل هي مشتقات يطبق عليها المُصدر هذا المعيار.

(ج) إذا كان عقد الضمان المالي قد تم إصداره فيما يتعلق ببيع بضاعة، فإن المصدر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ عند تحديد وقت إثبات الإيرادات من الضمان ومن بيع البضاعة.

ب٦/٢ عادةً ما توجد تأكيدات بأن المُصدر يعتبر العقود عقود تأمين في اتصالات المُصدر مع العملاء والجهات التنظيمية وفي العقود وتوثيق الأعمال وفي القوائم المالية. وعلاوة على ذلك، تخضع عقود التأمين غالباً لمتطلبات محاسبية منفصلة عن متطلبات الأنواع الأخرى من المعاملات، مثل العقود التي تصدرها البنوك أو الشركات التجارية. وفي مثل هذه الحالات، تشتمل عادةً القوائم المالية للمُصدر على نص بأن المصدر قد استخدم تلك المتطلبات المحاسبية.

الإثبات وإلغاء الإثبات (الفصل ٣)

الإثبات الأولي (القسم ١/٣)

ب١/١/٣ نتيجة للمبدأ الوارد في الفقرة ١/١/٣، تقوم المنشأة بإثبات جميع حقوقها وواجباتها التعاقدية بموجب المشتقات في قائمة مركزها المالي على أنها أصول والتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تحول دون المحاسبة عن نقل الأصول المالية على أنه بيع (انظر الفقرة ب١٤/٢/٣). وإذا كان نقل الأصل المالي لا يتأهل لإلغاء الإثبات، فإن المنقول إليه لا يقوم بإثبات الأصل المنقول على أنه أصل له (انظر الفقرة ب١٥/٢/٣).

ب٢/١/٣ فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ١/١/٣:

(أ) يتم إثبات المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، غير المشروطة، على أنها أصول والتزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد ونتيجة لذلك يكون لها حق نظامي في استلام نقد أو عليها واجب نظامي بدفع نقد.

(ب) لا يتم عادةً إثبات الأصول التي سيتم اقتناؤها أو الالتزامات التي سيتم تكبدها نتيجةً لتعهد مؤكد بشراء أو بيع سلع أو خدمات إلى حين قيام أحد الطرفين على الأقل بالتنفيذ بموجب الاتفاقية. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تقوم عادةً بإثبات أصل (والمنشأة التي تتقدم بالطلبية لا تقوم بإثبات التزام) في وقت التعهد ولكنها، بدلاً من ذلك، تؤجل الإثبات إلى حين شحن أو تسليم السلع المطلوبة أو تقديم الخدمات المطلوبة. وإذا كان التعهد المؤكد بشراء أو بيع بنود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا المعيار وفقاً للفقرات ٤/٢-٧/٢، فإن صافي قيمته العادلة يتم إثباتها على أنها أصل أو التزام في تاريخ التعهد (انظر الفقرة ب٣٠/١/٤(ج)). وإضافة لذلك، ففي حالة تعيين تعهد مؤكد، لم يكن قد تم إثباته سابقاً، على أنه بند مُتحوط له في تحوط للقيمة العادلة، فإن أي تغير في صافي القيمة العادلة يمكن عزوه إلى المخاطر المُتحوط منها يتم إثباته على أنه أصل أو التزام بعد بداية التحوط (انظر الفقرتين ٨/٥/٦(ب) و٩/٥/٦).

(ج) يتم إثبات العقد الآجل الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرة ١/٢) على أنه أصل أو التزام في تاريخ التعهد، وليس في التاريخ الذي تحدث فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل، فإن القيم العادلة للحق والواجب تكون غالباً متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الآجل صفراً. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والواجب صفراً، فإن العقد يتم إثباته على أنه أصل أو التزام.

(د) يتم إثبات عقود الخيارات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرة ١/٢) على أنها أصول أو التزامات عندما يصبح حاملها أو كاتبها طرفاً في العقد.

(هـ) لا تُعد المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، أصولاً والتزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفاً في عقد.

شراء أو بيع الأصول المالية بالطريقة العادية

ب٣/١/٣ يتم إثبات شراء أو بيع الأصول المالية بالطريقة العادية إمّا باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية كما هو موضح في الفقرتين ب٣/١/٥ وب٣/١/٦. ويجب على المنشأة تطبيق الطريقة نفسها -بشكل ثابت- على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تصنيفها بالطريقة نفسها وفقاً لهذا المعيار. ولهذا الغرض، فإن الأصول التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تشكّل تصنيفاً منفصلاً عن الأصول المعيَّنة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وإضافة لذلك، فإن الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها باستخدام الخيار المقدم في الفقرة ٥/٧/٥ تشكل تصنيفاً منفصلاً.

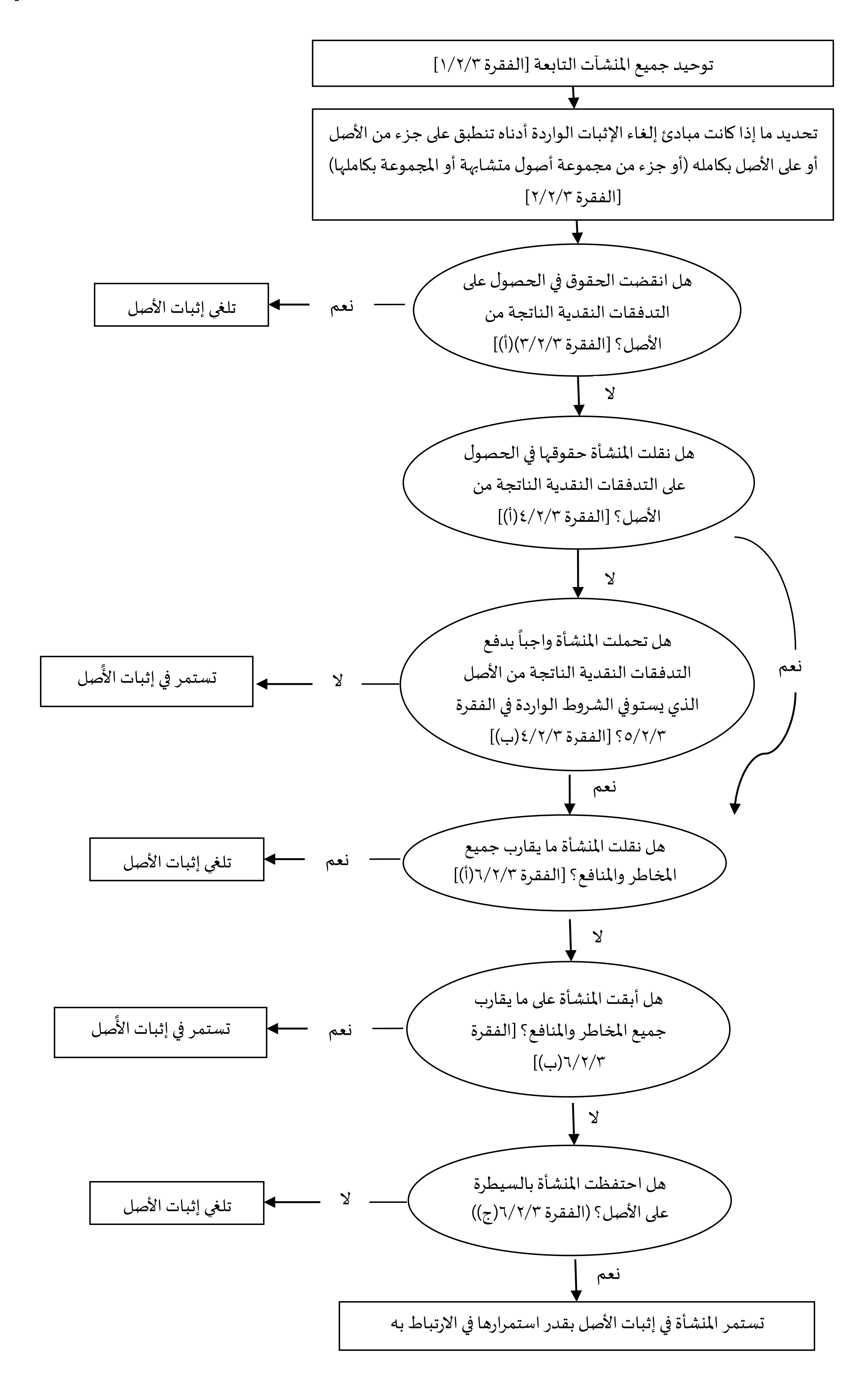
ب٤/١/٣ العقد الذي يتطلب أو يسمح بالتسوية الصافية للتغير في قيمة العقد لا يعد عقداً مبرماً بالطريقة العادية. وبدلاً من ذلك، فإن مثل هذا العقد تتم المحاسبة عنه على أنه مشتقة في الفترة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

ب٥/١/٣ تاريخ المتاجرة هو التاريخ الذي تلزم فيه المنشأة نفسها بشراء أو بيع أصل. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة إلى (أ) إثبات أصل سيتم استلامه والالتزام بدفع مقابله في تاريخ المتاجرة و(ب) إلغاء إثبات الأصل الذي يتم بيعه، وإثبات أي مكسب أو خسارة من الاستبعاد وإثبات مبلغ مستحق التحصيل من المشتري للمقابل المدفوع في تاريخ المتاجرة. وعموماً، لا يبدأ استحقاق الفائدة على الأصل والالتزام المقابل له حتى تاريخ التسوية الذي تنتقل فيه الملكية.

ب٦/١/٣ تاريخ التسوية هو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة بتسليم الأصل أو استلامه. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ التسوية إلى (أ) إثبات أصل في يوم استلامه من قبل المنشأة، و(ب) إلغاء إثبات أصل وإثبات أي مكسب أو خسارة من الاستبعاد في اليوم الذي تقوم فيه المنشأة بتسليمه. وعند تطبيق المحاسبة على أساس تاريخ التسوية، فإن المنشأة تحاسب عن أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن الأصل الذي يتم اقتناؤه. وبعبارة أخرى، فإن التغير في القيمة لا يتم إثباته للأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة؛ بل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة للأصول المصنفة على أنها أصول مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ ويتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر للأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤-١-٢أ وللاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٥/٧/٥.

إلغاء إثبات الأصول المالية (القسم ٢/٣)

ب١/٢/٣ فيما يلي مخطط يوضح تقويم ما إذا كان سيتم إلغاء إثبات أصل مالي أم لا، ومدى إلغاء إثباته.


توحيد جميع المنشآت التابعة [الفقرة ١/٢/٣]
تحديد ما إذا كانت مبادئ إلغاء الإثبات الواردة أدناه تنطبق على جزء من الأصل أو على الأصل بكامله (أو جزء من مجموعة أصول متشابهة أو المجموعة بكاملها) [الفقرة ٢/٢/٣]
هل انقضت الحقوق في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من الأصل؟ [الفقرة ٣/٢/٣(أ)]
نعم
تلغي إثبات الأصل
لا
هل نقلت المنشأة حقوقها في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من الأصل؟ [الفقرة ٤/٢/٣(أ)]
لا
نعم
هل تحملت المنشأة واجباً بدفع التدفقات النقدية الناتجة من الأصل الذي يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٥/٢/٣؟ [الفقرة ٤/٢/٣(ب)]
لا
تستمر في إثبات الأصل
نعم
هل نقلت المنشأة ما يقارب جميع المخاطر والمنافع؟ [الفقرة ٦/٢/٣(أ)]
نعم
تلغي إثبات الأصل
لا
هل أبقت المنشأة على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع؟ [الفقرة ٦/٢/٣(ب)]
نعم
تستمر في إثبات الأصل
لا
هل احتفظت المنشأة بالسيطرة على الأصل؟ (الفقرة ٦/٢/٣(ج))
لا
تلغي إثبات الأصل
نعم
تستمر المنشأة في إثبات الأصل بقدر استمرارها في الارتباط به

الترتيبات التي بموجبها تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من أصل مالي، ولكنها تتحمل واجباً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى مستلم واحد أو أكثر (الفقرة ٤/٢/٣(ب))

ب٢/٢/٣ تحدث الحالة الواردة في الفقرة ٤/٢/٣(ب) (عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في الحصول على التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المالي، ولكنها تتحمل واجباً تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى مستلم واحد أو أكثر)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة صندوق أمانة استثماري وتصدر للمستثمرين حصص انتفاع في الأصول المالية الأساس التي تمتلكها وتوفر خدمة تلك الأصول المالية. ففي تلك الحالة، تتأهل الأصول المالية لإلغاء الإثبات في حالة استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٥/٢/٣ و٦/٢/٣.

ب٣/٢/٣ عند تطبيق الفقرة ٥/٢/٣، قد تكون المنشأة، على سبيل المثال، هي مستحدث الأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تتضمن منشأة تابعة تكون قد اقتنت الأصل المالي وتقوم بتمرير التدفقات النقدية إلى أطراف ثالثة مستثمرة غير ذات علاقة.

تقويم نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية (الفقرة ٦/٢/٣)

ب٤/٢/٣ من الأمثلة التي تكون فيها المنشأة قد قامت بنقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية:

(أ) البيع غير المشروط للأصل المالي؛

(ب) بيع أصل مالي مع خيار لإعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة شرائه؛

(ج) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء غير مجزٍ إلى حد كبير (أي خيار يُعد حتى الآن غير مجزٍ إلى حد كبير ومن المستبعد أن يصبح مجزياً قبل انقضائه).

ب٥/٢/٣ من الأمثلة التي تكون فيها المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية:

(أ) معاملة البيع وإعادة الشراء التي يكون فيها سعر إعادة الشراء سعراً ثابتاً أو سعر البيع زائد عائد للمقرض؛

(ب) اتفاقية إقراض أوراق مالية؛

(ج) بيع أصل مالي مع عقد لمقايضة إجمالي العائد، ينقل التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى إلى المنشأة؛

(د) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء مجزٍ إلى حد كبير (أي خيار يُعد حتى الآن مجزٍياً ومن المستبعد أن يصبح غير مجٍز قبل انقضائه)؛

(هـ) بيع مبالغ مستحقة التحصيل قصيرة الأجل، تضمن فيه المنشأة تعويض المنقول إليه عن الخسائر الائتمانية التي يحتمل حدوثها.

ب٦/٢/٣ إذا قررت المنشأة أنها نتيجة للنقل، قد قامت بنقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المنقول، فإنها لا تقوم -مرة أخرى في فترة مستقبلية- بإثبات الأصل المنقول، ما لم تقم بإعادة اقتناء الأصل المنقول في معاملة جديدة.

تقويم نقل السيطرة

ب٧/٢/٣ لا تكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول إذا كان للمنقول إليه القدرة العملية على بيع ذلك الأصل. وتكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول إذا لم يكن للمنقول إليه القدرة العملية على بيع ذلك الأصل. ويكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان يتم المتاجرة فيه في سوق نشطة لأن المنقول إليه يمكنه إعادة شراء الأصل المنقول من السوق إذا كان يلزمه إعادة الأصل إلى المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان الأصل المنقول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، ولكن المنقول إليه يستطيع بسهولة الحصول على الأصل المنقول من السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كانت المنشأة تبقي على مثل ذلك الخيار ولا يستطيع المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول من السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

ب٨/٢/٣ يكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول فقط إذا كان يستطيع بيع ذلك الأصل بأكمله إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من طرف واحد ودون فرض قيود إضافية على النقل. والأمر الحاسم في ذلك هو ما يكون المنقول إليه

قادراً على فعله في الواقع العملي، وليس ماهية الحقوق التعاقدية التي للمنقول إليه فيما يتعلق بكيفية تصرفه في الأصل المنقول أو ماهية المحظورات التعاقدية القائمة. وعلى وجه التحديد:

(أ) يكون للحق التعاقدي في استبعاد الأصل المنقول أثر عملي ضئيل إذا لم تكن هناك سوق للأصل المنقول.

(ب) يكون للقدرة على استبعاد الأصل المنقول أثر عملي ضئيل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب فإن:

(١) قدرة المنقول إليه على استبعاد الأصل المنقول يجب أن تكون مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة من طرف واحد)،

(٢) المنقول إليه يجب أن يكون قادراً على استبعاد الأصل المنقول دون الحاجة إلى إلحاق شروط مقيدة أو "قيود" على النقل (على سبيل المثال، شروط بشأن كيفية خدمة أصل قرض أو خيار يمنح المنقول إليه الحق في إعادة شراء الأصل).

ب٩/٢/٣ إذا كان من غير المحتمل أن يقوم المنقول إليه ببيع الأصل فإن ذلك، في حد ذاته، لا يعني أن الناقل قد أبقى على السيطرة على الأصل المنقول. ولكن إذا كان خيار البيع أو الضمان يقيد المنقول إليه في بيع الأصل المنقول فعندئذٍ يكون الناقل قد أبقى على السيطرة على الأصل المنقول. فعلى سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمان بقيمة كافية، فإنه يقيد المنقول إليه في بيع الأصل المنقول لأن المنقول إليه، في الواقع العملي، لن يبيع الأصل المنقول إلى طرف ثالث دون إلحاق خيار مشابه أو شروط مقيدة أخرى. وبدلاً من ذلك، فإن المنقول إليه سيحتفظ بالأصل المنقول لكي يحصل على الدفعات بموجب الضمان أو خيار البيع. وفي ظل هذه الأحوال، فإن الناقل يكون قد أبقى على السيطرة على الأصل المنقول.

عمليات النقل التي تتأهل لإلغاء الإثبات

ب١٠/٢/٣ قد تبقي المنشأة على الحق في الحصول على جزء من دفعات الفائدة على الأصول المنقولة على سبيل التعويض عن خدمة تلك الأصول. وذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي تتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة يتم تخصيصه لأصل الخدمة أو التزام الخدمة. أمّا الجزء من دفعات الفائدة الذي لن تتنازل عنه المنشأة فهو يُعد مبلغاً مستحق التحصيل في متاجرة منفصلة بالفائدة فقط. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة لن تتنازل عن أية فائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة، فإن مجمل الفرق بين معدلات الفائدة يُعد مبلغاً مستحق التحصيل في متاجرة منفصلة بالفائدة فقط. ولأغراض تطبيق الفقرة ١٣/٢/٣، فإن القيم العادلة لأصل الخدمة والمبلغ مستحق التحصيل في المتاجرة المنفصلة بالفائدة يتم استخدامهما لتخصيص المبلغ الدفتري للمبلغ مستحق التحصيل بين الجزء من الأصل الذي يتم إلغاء إثباته والجزء الذي يستمر إثباته. وإذا لم تكن هناك أتعاب خدمة محددة أو لم يكن من المتوقع أن تعوض الأتعاب التي يتم استلامها المنشأة بشكلٍ كافٍ عن أداء الخدمة، فيتم إثبات التزام مقابل واجب الخدمة بالقيمة العادلة.

ب١١/٢/٣ عند قياس القيم العادلة للجزء الذي سيستمر إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته لأغراض تطبيق الفقرة ١٣/٢/٣، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" بالإضافة إلى الفقرة ١٤/٢/٣.

عمليات النقل التي لا تتأهل لإلغاء الإثبات

ب١٢/٢/٣ فيما يلي تطبيق للمبدأ المبين في الفقرة ١٥/٢/٣. إذا كان الضمان المقدم من المنشأة مقابل خسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول يمنع إلغاء إثبات أصل منقول لأن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المنقول، فإن الأصل المنقول يستمر إثباته بأكمله ويتم إثبات العوض المستلم على أنه التزام.

استمرار الارتباط بالأصول المنقولة

ب١٣/٢/٣ فيما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المنقول والالتزام المرتبط به بموجب الفقرة ١٦/٢/٣.

جميع الأصول

(أ) إذا كان الضمان المقدم من قبل المنشأة للدفع مقابل خسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول يمنع إلغاء إثبات الأصل المنقول بقدر استمرار الارتباط، فإن الأصل المنقول يتم قياسه في تاريخ النقل بالمبلغ الأقل من بين ما يلي (١) المبلغ الدفتري للأصل أو (٢) الحد الأقصى لمبلغ العوض الذي يتم استلامه في عملية النقل والذي ستكون المنشأة مطالبة بسداده ("مبلغ الضمان"). ويتم قياس الالتزام المرتبط به –بشكل أولي- بمبلغ الضمان زائد القيمة العادلة للضمان (التي عادةً ما تكون العوض المستلم مقابل الضمان). ولاحقاً، يتم إثبات القيمة العادلة الأولية للضمان ضمن الربح أو الخسارة عند (أو حال) الوفاء بالواجب (وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل بأي مخصص خسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة

(ب) إذا كان واجب خيار البيع الذي حررته المنشأة أو حق خيار الشراء الذي تحتفظ به المنشأة يمنع إلغاء إثبات الأصل المنقول وكانت المنشأة تقيس الأصل المنقول بالتكلفة المستنفدة، فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بتكلفته (أي العوض الذي يتم استلامه) معدلةً تبعاً لاستنفاد أي فرق بين تلك التكلفة وإجمالي المبلغ الدفتري للأصل المنقول في تاريخ انقضاء الخيار. فعلى سبيل المثال، افترض أن إجمالي المبلغ الدفتري للأصل في تاريخ النقل هو ٩٨ وحدة عملة وأن العوض الذي تم استلامه هو ٩٥ وحدة عملة. وإجمالي المبلغ الدفتري للأصل في تاريخ ممارسة الخيار سيكون ١٠٠ وحدة عملة. يكون المبلغ الدفتري الأولي للالتزام المرتبط بالأصل ٩٥ وحدة عملة ويتم إثبات الفرق بين ٩٥ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة ضمن الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وفي حالة ممارسة الخيار، فإن أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المرتبط بالأصل وسعر الممارسة يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء الذي تبقي عليه المنشأة يمنع إلغاء إثبات الأصل المنقول وكانت المنشأة تقيس الأصل المنقول بالقيمة العادلة، فإن الأصل يستمر قياسه بقيمته العادلة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بـ (١) سعر ممارسة الخيار مطروحاً منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار بسعرٍ مجزٍ أو بسعر السوق، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المنقول مطروحاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار غير مجزٍ. ويضمن تعديل قياس الالتزام المرتبط بالأصل أن يكون صافي المبلغ الدفتري للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. فعلى سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساس هي ٨٠ وحدة عملة وكان سعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدات عملة، فإن المبلغ الدفتري للالتزام المرتبط بالأصل يكون ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة – ٥ وحدات عملة) والمبلغ الدفتري للأصل المنقول يكون ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع الذي حررته المنشأة يمنع إلغاء إثبات الأصل المنقول وكانت المنشأة تقيس الأصل المنقول بالقيمة العادلة، فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بسعر ممارسة الخيار زائد القيمة الزمنية للخيار. ويقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل، لأن المنشأة ليس لها حق في الزيادات التي في القيمة العادلة للأصل المنقول فوق سعر ممارسة الخيار. ويضمن هذا أن يكون صافي المبلغ الدفتري للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لواجب خيار البيع. فعلى سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساس هي ١٢٠ وحدة عملة وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدات عملة، فإن المبلغ الدفتري للالتزام المرتبط بالأصل يكون ١٠٥ وحدات عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ الدفتري للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان هناك طوق، في صورة خيار شراء مُشترى مع خيار بيع محرر في نفس الوقت، يمنع إلغاء إثبات أصل منقول وكانت المنشأة تقيس الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر في قياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الالتزام المرتبط بالأصل بـ (١) مجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع، مطروحاً منه القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان خيار الشراء بسعر مجزٍ أو بسعر السوق، أو (٢) بمجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع، مطروحاً منه القيمة

الزمنية لخيار الشراء إذا كان خيار الشراء غير مجزٍ. ويضمن تعديل الالتزام المرتبط بالأصل أن يكون صافي المبلغ الدفتري للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار الذي حررته المنشأة. فعلى سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقوم بنقل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة مع قيامها –بالتزامن مع ذلك- بشراء خيار شراء بسعر ممارسة ١٢٠ وحدة عملة وتحرير خيار بيع بسعر ممارسة ٨٠ وحدة عملة. افترض أيضاً أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ النقل. والقيمة الزمنية لخيار البيع والشراء هي ١ وحدة عملة و٥ وحدات عملة على التوالي. في هذه الحالة، تقوم المنشأة بإثبات أصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) والتزام بمبلغ ٩٦ وحدة عملة [(١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة) - ٥ وحدات عملة]. وينشأ عن هذا صافي قيمة الأصل بمبلغ ٤ وحدات عملة، وهي القيمة العادلة للخيار الذي تحتفظ به المنشأة والخيار الذي حررته.

جميع عمليات النقل

ب١٤/٢/٣ بقدر ما يكون نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فإن حقوق وواجبات الناقل التعاقدية المتعلقة بالنقل لا تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل على أنها مشتقات إذا كان إثبات كل من المشتقة والأصل المنقول أو الالتزام الناشئ عن النقل سينتج عنه إثبات نفس الحقوق أو الواجبات مرتين. فعلى سبيل المثال، خيار الشراء الذي يبقي عليه المحول قد يمنع من المحاسبة عن نقل الأصول المالية على أنها بيع. وفي تلك الحالة، لا يتم إثبات خيار الشراء بشكل منفصل على أنه أصل مشتق.

ب١٥/٢/٣ بقدر ما يكون نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فإن المنقول إليه لا يقوم بإثبات الأصل المنقول على أنه أصل له. ويقوم المنقول إليه بإلغاء إثبات النقد أو العوض الآخر المدفوع ويثبت مبلغاً مستحق التحصيل من الناقل. وإذا كان للناقل كل من حق وواجب بإعادة اكتساب السيطرة على الأصل المنقول بكامله مقابل مبلغ ثابت (كأن يكون ذلك بموجب اتفاقية إعادة شراء)، فيجوز للمنقول إليه أن يقيس مبلغه مستحق التحصيل بالتكلفة المستنفدة إذا كان يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٢/١/٤.

أمثلة

ب١٦/٢/٣ توضح الأمثلة الآتية تطبيق مبادئ إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار.

(أ) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية*. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائد عائد للمقرض أو إذا تم إقراضه بموجب اتفاقية لإعادته إلى الناقل، فلا يتم إلغاء إثباته لأن الناقل يبقي على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية. وإذا حصل المنقول إليه على حق بيع أو رهن الأصل، فإن الناقل يعيد تصنيف الأصل في قائمة مركزه المالي، على سبيل المثال، على أنه أصل تم إقراضه أو مبلغ مستحق التحصيل من إعادة شراء.

(ب) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية - الأصول التي هي نفسها تقريباً*. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل، أو نفس الأصل تقريباً، بسعر ثابت أو بسعر البيع زائد عائد للمقرض أو إذا تم اقتراض أصل مالي أو تم إقراضه بموجب اتفاقية لرد نفس الأصل، أو نفس الأصل تقريباً، إلى الناقل، فلا يتم إلغاء إثبات الأصل لأن الناقل يبقي على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.

(ج) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية - الحق في الإحلال*. في حالة اتفاقية إعادة الشراء التي بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مساوٍ لسعر البيع زائد عائد للمقرض، أو أية معاملة مشابهة لذلك من معاملات إقراض الأوراق المالية، والتي تمنح المنقول إليه الحق في إحلال أصول مشابهة، ومساوية في قيمتها العادلة، للأصل المنقول في تاريخ إعادة الشراء، فإن الأصل الذي تم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة إعادة الشراء أو إقراض الأوراق المالية لا يتم إلغاء إثباته لأن الناقل يبقي على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.

(د) *حق الشفعة في إعادة شراء بالقيمة العادلة*. إذا باعت المنشأة أصلاً مالياً وأبقت فقط على حق الشفعة في إعادة شراء الأصل المنقول بالقيمة العادلة إذا باعه المنقول إليه لاحقاً، فإن المنشأة تلغي إثبات الأصل لأنها قامت بنقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.

(هـ) *معاملة البيع الصوري*. يشار أحياناً إلى إعادة شراء أصل مالي بعد وقت قصير من بيعه بأنه بيع صوري. ولا يمنع مثل هذا النوع من إعادة الشراء إلغاء الإثبات شريطة أن تكون المعاملة الأصلية قد استوفت متطلبات إلغاء الإثبات. وبالرغم من ذلك،

إذا كان قد تم الدخول في اتفاقية لبيع أصل مالي بالتزامن مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائد عائد للمقرض، فعندئذٍ لا يتم إلغاء إثبات الأصل.

(و) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون مجزية إلى حد كبير.* إذا كان باستطاعة الناقل استدعاء أصل مالي منقول وكان خيار الشراء مجزياً إلى حد كبير، فإن النقل لا يتأهل لإلغاء الإثبات لأن الناقل قد أبقى على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية. وبالمثل، إذا كان المنقول إليه يستطيع رد الأصل المالي وكان خيار البيع مجزياً إلى حد كبير، فإن النقل لا يتأهل لإلغاء الإثبات لأن الناقل قد أبقى على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.

(ز) *خيارات البيع وخيارات الشراء غير المجزية إلى حد كبير.* يتم إلغاء إثبات الأصل المالي الذي يتم نقله ويخضع فقط لخيار بيع غير مجزٍ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المنقول إليه أو لخيار شراء غير مجزٍ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل الناقل. وذلك نظراً لأن الناقل قد نقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.

(ح) *الأصول التي يمكن الحصول عليها بسهولة الخاضعة لخيار شراء لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير.* إذا كانت المنشأة تحتفظ بخيار شراء على أصل يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق وكان الخيار لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير، فإن الأصل يتم إلغاء إثباته. وذلك نظراً لأن المنشأة (١) لا هي أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية ولا هي نقلتها، و(٢) لم تبق على السيطرة. وبالرغم من ذلك، إذا لم يكن بالإمكان الحصول على الأصل بسهولة من السوق، فإن هذا يمنع إلغاء الإثبات في حدود مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء لأن المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل.

(ط) *أصل لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق يخضع لخيار بيع حررته المنشأة لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير.* إذا قامت المنشأة بنقل أصل مالي لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق، وقامت بتحرير خيار بيع لا يُعد غير مجزٍ إلى حد كبير، فإن المنشأة لا تكون قد أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، ولا نقلتها، بسبب خيار البيع المحرر. وتكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع بقيمة كافية لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، ففي هذه الحالة يستمر إثبات الأصل في حدود استمرار الناقل في الارتباط (انظر الفقرة ب٣/٢/٩). وتكون المنشأة قد نقلت السيطرة على الأصل إذا لم يكن خيار البيع بقيمة كافية لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، ففي هذه الحالة يتم إلغاء إثبات الأصل.

(ي) *الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة بالقيمة العادلة.* يؤدي نقل أصل مالي يخضع فقط لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة يكون سعر الممارسة أو سعر إعادة الشراء فيها مساوٍ للقيمة العادلة للأصل المالي وقت إعادة الشراء، إلى إلغاء الإثبات نظراً لتحويل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.

(ك) *خيارات الشراء أو البيع التي تُسوى نقداً.* تقوم المنشأة بتقويم نقل أصل مالي يخضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة سيتم تسويتها بالصافي نقداً لتحديد ما إذا كانت قد أبقت على، أو نقلت، ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية. وإذا لم تكن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المنقول، فإنها تحدد ما إذا كانت قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول. ولا تعني تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء بالصافي نقداً - بشكل تلقائي- أن المنشأة قد قامت بنقل السيطرة (انظر الفقرات ب٣/٢/٩ و(ز) و(ح) و(ط) أعلاه).

(ل) *شرط إزالة الحسابات.* شرط إزالة الحسابات هو خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يمنح المنشأة الحق في إعادة المطالبة بالأصول المنقولة مع مراعاة بعض القيود. وشريطة أن تكون نتيجة مثل هذا الخيار أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تنقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، فهو يمنع إلغاء الإثبات فقط بقدر المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول). فعلى سبيل المثال، إذا كان المبلغ الدفتري والمتحصلات من نقل أصول قرض هو ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة وكان بالإمكان استدعاء أي قرض بمفرده ولكن لا يمكن أن يتجاوز مجموع مبلغ القروض التي يمكن إعادة شرائها مبلغ ١٠٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠٠٠٠ وحدة عملة من القروض يتأهل لإلغاء الإثبات.

(م) خيارات استدعاء المتبقي. قد تحتفظ المنشأة، التي قد تكون هي الناقل، والتي تقوم بخدمة الأصول المنقولة، بخيار استدعاء المتبقي لشراء الأصول المنقولة المتبقية عند انخفاض مبلغ الأصول القائمة إلى مستوى معين تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئاً بالنسبة إلى منافع الخدمة. وشريطة أن تكون نتيجة مثل هذا الخيار أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تنقل ما يقارب

جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية وأن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول، فإن الخيار يمنع إلغاء الإثبات فقط بقدر مبلغ الأصول الخاضع لخيار الاستدعاء.

(ن) *الحصص المبقاة التالية في استحقاقها والضمانات الائتمانية*. قد تقدم المنشأة تعزيزاً ائتمانياً للمنقول إليه عن طريق جعل بعض أو جميع حصتها المبقاة في الأصل المنقول تالية في استحقاقها. أو قد تقدم المنشأة تعزيزاً ائتمانياً للمنقول إليه في صورة ضمان ائتماني يمكن ألا يقتصر أو أن يقتصر على مبلغ محدد. وإذا أبقت المنشأة على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المنقول، فإن الأصل يستمر إثباته بأكمله. وإذا أبقت المنشأة على بعض، ولكن ليس ما يقارب جميع، المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية وأبقت على السيطرة، فلا يجوز إلغاء الإثبات بقدر مبلغ النقد أو الأصول الأخرى الذي يمكن مطالبة المنشأة بدفعه.

(س) *عقود مقايضة إجمالي العائد*. قد تقوم المنشأة ببيع أصل مالي إلى المنقول إليه وتدخل في عقد لمقايضة إجمالي العائد مع المنقول إليه، يتم بموجبه تحويل جميع التدفقات النقدية من دفعات الفائدة على الأصل الأساس إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة بمعدل متغير، وأية زيادات أو انخفاضات في القيمة العادلة للأصل الأساس تحصل عليها أو تتحملها المنشأة. وفي مثل هذه الحالة، لا يجوز إلغاء إثبات كل الأصل.

(ع) *عقود مقايضة معدل الفائدة*. قد تقوم المنشأة بنقل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المنقول إليه وتدخل في عقد لمقايضة معدل الفائدة مع المنقول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مقدار قياسي يكون مساوياً للمقدار الأصلي للأصل المالي المنقول. ولا تمنع مقايضة معدل الفائدة إلغاء إثبات الأصل المنقول شريطة ألا تكون المدفوعات على عقد المقايضة مشروطة بالمدفوعات التي يتم تأديتها على الأصل المنقول.

(ف) *عقود مقايضة استنفاد معدل الفائدة*. قد تقوم المنشأة بنقل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المنقول إليه يتم سداده مع مرور الوقت، وتدخل في عقد لمقايضة استنفاد معدل الفائدة مع المنقول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مقدار قياسي. وإذا كان المقدار القياسي للمقايضة يتم استنفاده بحيث يكون مساوياً للمقدار الأصلي للأصل المالي المنقول القائم في أي وقت من الأوقات، فإن عقد المقايضة ينتج عنه بوجه عام أن المنشأة تبقي على مخاطر جوهرية للسداد المبكر، وفي هذه الحالة إمّا أن تستمر المنشأة في إثبات كل الأصل المنقول أو تستمر في إثبات الأصل المنقول بقدر استمرارها في الارتباط به. والعكس بالعكس، إذا لم يكن استنفاد المقدار القياسي للمقايضة مرتبطاً بالمقدار الأصلي القائم للأصل المنقول، فإن مثل هذه المقايضة لن ينتج عنها إبقاء المنشأة على مخاطر السداد المبكر التي على الأصل. وعليه، فإن المقايضة لن تمنع إلغاء إثبات الأصل المنقول شريطة ألا تكون المدفوعات التي على عقد المقايضة مشروطة بتأدية دفعات الفائدة على الأصل المنقول وألا ينتج عن المقايضة إبقاء المنشأة على أي مخاطر ومنافع مهمة أخرى مرتبطة بالملكية على الأصل المنقول.

(ص) *الشطب*. لا يكون لدى المنشأة أي توقعات معقولة باسترداد التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي بأكمله أو جزء منه.

ب١٧/٢/٣ توضح هذه الفقرة تطبيق منهج استمرار الارتباط عندما تستمر المنشأة في الارتباط بجزء من أصل مالي.

افترض أن منشأة لديها محفظة من قروض قابلة للسداد المبكر، تبلغ نسبة قسيمة فائدتها ومعدل الفائدة الفعلية عليها ١٠ في المائة ومبلغها الأصلي وتكلفتها المستنفدة ١٠٠٠٠ وحدة عملة. ودخلت المنشأة في معاملة يحصل المنقول إليه فيها، في مقابل دفعة قدرها ٩١١٥ وحدة عملة، على الحق في ٩٠٠٠ وحدة عملة من أي متحصلات من المبلغ الأصلي زائد فائدة عليه بنسبة ٩,٥ في المائة. وتبقي المنشأة على الحقوق في ١٠٠٠ وحدة عملة من أية متحصلات من المبلغ الأصلي زائد فائدة عليه بنسبة ١٠ في المائة، زائد الفرق الزائد وقدره ٠,٥ في المائة على مبلغ ٩٠٠٠ وحدة عملة المتبقي من المبلغ الأصلي. ويتم تخصيص المتحصلات من المبالغ المسددة مبكراً بين المنشأة والمنقول إليه تناسبياً بنسبة ١:٩، ولكن أي تعثر في السداد يتم طرحه من حصة المنشأة البالغة ١٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم استنزاف تلك الحصة. وتبلغ القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة ١٠١٠٠ وحدة عملة والقيمة العادلة للفرق الزائد بنسبة ٠,٥ في المائة هي ٤٠ وحدة عملة.

تحدد الشركة أنها قد نقلت بعض المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بالملكية (على سبيل المثال، مخاطر مهمة للسداد المبكر) ولكنها أبقت أيضاً على بعض المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بالملكية (بسبب حصتها المبقاة التالية في استحقاقها) وأبقت على السيطرة.

ولذلك، فإنها تطبق منهج استمرار الارتباط.

لتطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بحصة مبقاة متناسبة تماماً قدرها ١٠٠٠ وحدة عملة، زائد (ب) جعل تلك الحصة المبقاة تالية في استحقاقها للخسائر الائتمانية بغية تقديم تعزيز ائتماني إلى المنقول إليه.

تقوم المنشأة بحساب أن مبلغ ٩٠٩٠ وحدة عملة (٩٠ % × ١٠١٠٠ وحدة عملة) من العوض المُستلم البالغ ٩١١٥ وحدة عملة يمثل العوض مقابل نصيب متناسب تماماً بنسبة ٩٠ في المائة. ويمثل المتبقي من العوض المُستلم (٢٥ وحدة عملة) العوض الذي تم استلامه مقابل جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها للخسائر الائتمانية بغية تقديم تعزيز ائتماني إلى المنقول إليه. بالإضافة إلى ذلك، فإن الفرق الزائد بنسبة ٠,٥ في المائة يمثل العوض المُستلم مقابل التعزيز الائتماني. وبناءً عليه، فإن إجمالي العوض المُستلم مقابل التعزيز الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة (٢٥ وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تحسب المنشأة المكسب أو الخسارة من بيع نصيبها البالغ ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية. وبافتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المنقول ونسبته ٩٠ في المائة والجزء المبقى عليه ونسبته ١٠ في المائة ليست متاحة في تاريخ النقل، فإن المنشأة تخصص المبلغ الدفتري للأصل وفقاً للفقرة ١٤/٢/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ كما يلي:

	القيمة العادلة	*النسبة المئوية*	*المبلغ الدفتري المخصص*
الجزء المنقول	٩٠٩٠	%٩٠	٩٠٠٠
الجزء المبقى عليه	١٠١٠	%١٠	١٠٠٠
المجموع	١٠١٠٠		١٠٠٠٠

تحسب المنشأة مكسبها أو خسارتها من بيع نصيبها البالغ ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية بطرح المبلغ الدفتري المخصص للجزء المنقول من العوض المتحصل عليه، أي ٩٠ وحدة عملة (٩٠٩٠ وحدة عملة – ٩٠٠٠ وحدة عملة). المبلغ الدفتري للجزء المبقى عليه من قبل المنشأة هو ١٠٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بإثبات الارتباط المستمر الذي ينتج عن جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها للخسائر الائتمانية. وبناءً عليه، تقوم بإثبات أصل قدره ١٠٠٠ وحدة عملة (الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها)، والتزام مرتبط به قدرة ١٠٦٥ وحدة عملة (وهو الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها، أي ١٠٠٠ وحدة عملة زائد القيمة العادلة لجعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها بمبلغ ٦٥ وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات أعلاه للمحاسبة عن المعاملة كما يلي:

	مدين	*دائن*
الأصل الأصلي	-	٩٠٠٠
الأصل المثبت مقابل جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها أو الحصة المتبقية	١٠٠٠	-
أصل مقابل العوض المُستلم في صورة الفرق الزائد	٤٠	-
الربح أو الخسارة (مكسب من النقل)	-	٩٠
التزام	-	١٠٦٥
النقد المُستلم	٩١١٥	-
المجموع	١٠١٥٥	١٠١٥٥

بعد المعاملة مباشرة، يكون المبلغ الدفتري للأصل ٢٠٤٠ وحدة عملة، مكوناً من ١٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة

للجزء المبقى عليه، و١٠٤٠ وحدة عملة تمثل استمرار المنشأة في ارتباطها الإضافي من جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها للخسائر الائتمانية (ويشمل ذلك الفرق الزائد وقدره ٤٠ وحدة عملة).

في الفترات اللاحقة، تقوم المنشأة بإثبات العوض المُستلم مقابل التعزيز الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على أساس نسبة الوقت، وتحسب الفائدة على الأصل المثبت باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتقوم بإثبات أي خسائر هبوط من الأصول المثبتة. وكمثال على الحالة الأخيرة، افترض أن هناك في السنة التالية خسارة هبوط من القروض الأساس قدرها ٣٠٠ وحدة عملة. تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المثبت بمقدار ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة تتعلق باستمرار المنشأة في ارتباطها الإضافي الذي ينشأ عن جعل حصتها المبقاة تالية في استحقاقها للخسائر الائتمانية)، وتقوم بتخفيض التزامها المثبت بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة. والنتيجة الصافية هي تحميل الربح أو الخسارة خسائر هبوط قدرها ٣٠٠ وحدة عملة.

إلغاء إثبات الالتزامات المالية (القسم ٣/٣)

ب٣/٣/١ يتم التخلص من الالتزام المالي (أو من جزء منه) عندما يكون المدين إمّا:

(أ) أنه قد أوفى بالالتزام (أو بجزء منه) بالدفع إلى الدائن، وهو ما يتم عادةً بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بسلع أو خدمات؛ أو

(ب) أنه قد تم إبراء ذمته نظامياً من المسؤولية الرئيسية عن الالتزام (أو جزء منه) سواءً بإجراء نظامي أو من قبل الدائن. (إذا كان المدين قد أعطى ضماناً، فإن هذا الشرط قد يظل مستوفى).

ب٣/٣/٢ إذا قام مُصدِر أداة دين بإعادة شراء تلك الأداة، فإن الدين يكون قد تم التخلص منه حتى ولو كان المصدر هو أحد صانعي السوق لتلك الأداة أو ينوي إعادة بيعها في الأجل القريب.

ب٣/٣/٣ لا يؤدي الدفع إلى طرف ثالث، في حد ذاته، بما في ذلك إلى صندوق أمانة (يسمى أحياناً "إبطال في الجوهر")، إلى إبراء ذمة المدين من واجبه الرئيسي تجاه الدائن، في حال عدم وجود إبراء ذمة نظامي.

ب٣/٣/٤ إذا دفع مدين إلى طرف ثالث لتحمل واجب وأخطر دائنه أن الطرف الثالث قد تحمل واجب دينه، فإن المدين لا يقوم بإلغاء إثبات واجب الدين ما لم يتم استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ب٣/٣/١(ب). وإذا دفع المدين إلى طرف ثالث ليتحمل واجباً وحصل على إبراء ذمة نظامي من الدائن، فإن المدين يكون قد تخلص من الدين. وبالرغم من ذلك، إذا وافق المدين على أداء دفعات من الدين إلى الطرف الثالث أو مباشرة إلى الدائن الأصلي، فإن المدين يقوم بإثبات واجب دين جديد تجاه الطرف الثالث.

ب٣/٣/٥ رغم أن ابراء الذمة النظامي، سواءً كان قضائياً أو من قبل الدائن، ينتج عنه إلغاء إثبات الالتزام، فإن المنشأة يمكن أن تثبت التزاماً جديداً إذا لم يتم استيفاء ضوابط إلغاء الإثبات الواردة في الفقرات ٣/٢/١-٣/٢/٢٣، للأصول المالية المنقولة. وفي حالة عدم استيفاء تلك الضوابط، لا يتم إلغاء إثبات الأصول المنقولة، وتقوم المنشأة بإثبات التزام جديد فيما يتعلق بالأصول المنقولة.

ب٣/٣/٦ لغرض الفقرة ٣/٣/٢، تُعد الشروط مختلفة إلى حد كبير إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي أتعاب يتم دفعها صافية من أي أتعاب يتم استلامها، مخصومة باستخدام معدل الفائدة الفعلية الأصلي، تختلف بنسبة ١٠% على الأقل عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية من الالتزام المالي الأصلي. وعند تحديد تلك الأتعاب التي يتم دفعها بالصافي بعد طرح الأتعاب التي يتم استلامها، يقوم المقترض بتضمين الأتعاب التي يتم دفعها أو استلامها بينه وبين المقرض فقط، بما في ذلك الأتعاب المدفوعة أو المستلمة سواءً من قبل المقترض أو المقرض بالنيابة عن الآخر.

ب٣/٣/٦أ إذا تمت المحاسبة عن مبادلة أدوات الدين أو تعديل الشروط على أنه تخلص، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها يتم إثباتها على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من التخلص. وإذا لم تتم المحاسبة عن المبادلة أو التعديل على أنه تخلص، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها تعدل المبلغ الدفتري للالتزام ويتم استنفادها على مدار الأجل المتبقي للالتزام المعدل.

ب٣/٣/٧ في بعض الحالات، يقوم الدائن بإبراء ذمة المدين من واجبه الحالي بأداء الدفعات، ولكن المدين يتحمل واجب ضمان بأن يقوم بالدفع إذا تعثر الطرف الذي يتحمل المسئولية الرئيسية في السداد. وفي هذه الحالات، يقوم المدين بما يلي:

(أ) إثبات التزام مالي جديد استناداً إلى القيمة العادلة لواجبه مقابل الضمان،

(ب) إثبات مكسب أو خسارة استناداً إلى الفرق بين (١) أي متحصلات تم دفعها و(٢) المبلغ الدفتري للالتزام المالي الأصلي مطروحاً منه القيمة العادلة للالتزام المالي الجديد.

التصنيف (الفصل ٤)

تصنيف الأصول المالية (القسم ٤/١)

نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

ب٤/١/١ تتطلب الفقرة ٤/١/١(أ) من المنشأة تصنيف الأصول المالية على أساس نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية، ما لم تنطبق الفقرة ٤/١/٥. وتقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت أصولها المالية تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٤/١/٢(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة ٤/١/٢أ(أ) على أساس نموذج الأعمال الذي يحدده كبار موظفي إدارة المنشأة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة").

ب٤/١/٢ يتم تحديد نموذج أعمال المنشأة بمستوى يعكس كيفية إدارة مجموعات الأصول المالية معاً لتحقيق هدف أعمال معين. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على مقاصد الإدارة من أداة بعينها. وبناءً عليه، فإن هذا الشرط لا يُعد منهجاً للتصنيف على أساس كل أداة على حدة وينبغي أن يتم تحديده بمستوى تجميع أعلى. وبالرغم من ذلك، قد يكون لدى المنشأة الواحدة أكثر من نموذج أعمال واحد لإدارة أدواتها المالية. وتبعاً لذلك، لا يلزم تحديد التصنيف على مستوى المنشأة المعدة للتقرير. فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بمحفظة من الاستثمارات تديرها من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة أخرى من الاستثمارات تديرها من أجل المتاجرة لتحقيق التغيرات في القيمة العادلة. وبالمثل، في بعض الحالات، قد يكون من المناسب تقسيم محفظة من الأصول المالية إلى محافظ فرعية لكي ينعكس المستوى الذي تدير به المنشأة تلك الأصول. فعلى سبيل المثال، قد تكون تلك هي الحالة إذا قامت المنشأة باستحداث أو شراء محفظة من قروض الرهن العقاري وأدارت بعض القروض بهدف تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وأدارت القروض الأخرى بهدف بيعها.

ب٤/١/٢أ يشير نموذج أعمال المنشأة إلى الكيفية التي تدير بها المنشأة أصولها المالية لأجل توليد التدفقات النقدية. وبعبارة أخرى، يحدد نموذج أعمال المنشأة ما إذا كانت التدفقات النقدية ستنتج عن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو بيع الأصول المالية، أو كليهما. وتبعاً لذلك، فإن هذا التقييم لا يتم القيام به على أساس التصورات التي لا تتوقع المنشأة بشكل معقول أن تحدث، مثل ما يسمى بتصورات "أسوأ حالة" أو "حالة الضغط". فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تتوقع أنها ستبيع محفظة معينة من الأصول المالية فقط في تصور للحالات المحفوفة بالضغوط، فإن ذلك التصور لن يؤثر في تقييم المنشأة لنموذج أعمال تلك الأصول إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن مثل هذا التصور لن يحدث. وإذا تحققت التدفقات النقدية بشكل مختلف عن توقعات المنشأة في تاريخ تقييم المنشأة لنموذج الأعمال (على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع أصول مالية أكثر أو أقل مما توقعت عندما قامت بتصنيف الأصول)، فإن ذلك لا ينشأ عنه خطأ فترة سابقة في القوائم المالية للمنشأة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء") ولا يغير من تصنيف الأصول المالية المتبقية التي يُحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال ذلك (أي تلك الأصول التي قامت المنشأة بإثباتها في فترات سابقة ولا تزال تحتفظ بها) طالما أن المنشأة قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات الملائمة التي كانت متاحة وقت قيامها بتقييم نموذج الأعمال. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم المنشأة بتقييم نموذج الأعمال للأصول المالية التي تم استحداثها مؤخراً أو التي تم شراؤها حديثاً، فيجب عليها أن تأخذ في الحسبان المعلومات المتعلقة بكيفية تحقق التدفقات النقدية في السابق، إلى جانب جميع المعلومات الملائمة الأخرى.

ب٤/١/٢ب إن نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية هو مسألة تتعلق بالحقائق وليس مجرد إقرار. ويمكن رصده عادةً من خلال الأنشطة التي تباشرها المنشأة لتحقيق الهدف من نموذج الأعمال. وستحتاج المنشأة إلى استخدام الاجتهاد عند تقييمها لنموذج أعمالها الخاص بإدارة الأصول المالية ولا يتحدد ذلك التقييم من خلال عامل واحد أو نشاط واحد. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الأدلة الملائمة المتاحة في تاريخ التقييم. وتشمل مثل هذه الأدلة الملائمة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) كيفية تقويم أداء نموذج الأعمال والأصول المالية المحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال ذلك، وكيفية رفع التقارير عنهما إلى كبار موظفي إدارة المنشأة؛

(ب) المخاطر التي تؤثر على أداء نموذج الأعمال (والأصول المالية المحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال)، وتحديداً، الطريقة التي تدار بها تلك المخاطر؛

(ج) الكيفية التي يتم بها تعويض مديري الأعمال (على سبيل المثال، ما إذا كان التعويض يستند إلى القيمة العادلة للأصول التي يتم إدارتها أو على أساس التدفقات النقدية التعاقدية التي يتم تحصيلها).

نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية

ب٤/١/٢ج الأصول المالية التي يُحتفظ بها ضمن نموذج أعمال الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يتم إدارتها بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال تحصيل المدفوعات التعاقدية على مدى عمر الأداة. وبعبارة أخرى، تدير المنشأة الأصول المحتفظ بها ضمن المحفظة لأجل تحصيل تلك التدفقات النقدية التعاقدية المعينة (بدلاً من إدارة العائد الكلي على المحفظة من خلال الاحتفاظ بالأصول وبيعها). وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تحقيقها من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، فمن الضروري النظر في معدل تكرار المبيعات وقيمتها وتوقيتها في الفترات السابقة، وأسباب تلك المبيعات والتوقعات المتعلقة بنشاط المبيعات في المستقبل. وبالرغم من ذلك، فإن المبيعات في حد ذاتها لا تحدد نموذج الأعمال، ولذلك لا يمكن أخذها في الحسبان بمفردها. وبدلاً من ذلك، فإن المعلومات المتعلقة بالمبيعات السابقة والتوقعات بشأن المبيعات المستقبلية توفر دليلاً يتعلق بكيفية تحقيق هدف المنشأة المعلن لإدارة الأصول المالية، وخصوصاً، كيفية تحقيق التدفقات النقدية. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعلومات المتعلقة بالمبيعات السابقة في سياق أسباب تلك المبيعات والظروف التي كانت قائمة في ذلك الوقت بالمقارنة بالظروف الحالية.

ب٤/١/٣ رغم أن الهدف من نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أن المنشأة لا يلزمها الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى استحقاقها. وعليه، فإن نموذج أعمال المنشأة يمكن أن يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى عند بيع الأصول المالية أو توقع بيعها في المستقبل.

ب٤/١/٣أ قد يكون الهدف من نموذج الأعمال هو الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى إذا كانت المنشأة تبيع الأصول المالية عندما تكون هناك زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول. ولتحديد ما إذا كانت هناك زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول، تأخذ المنشأة في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك المعلومات المستشرفة للمستقبل. وبغض النظر عن معدل تكرار المبيعات وقيمتها، فإن المبيعات التي تكون بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول لا تتعارض مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، وذلك لأن الجودة الائتمانية للأصول المالية تُعد ذات صلة بقدرة المنشأة على تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. كما إن أنشطة إدارة المخاطر الائتمانية، التي تهدف إلى الحد من الخسائر الائتمانية المحتملة بسبب تدهور الحالة الائتمانية، هي جزء لا يتجزأ من مثل ذلك النموذج. ومن أمثلة البيع الذي يحدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية، بيع أصل مالي لأنه لم يعد مستوفياً لضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة الخاصة بالمنشأة. وبالرغم من ذلك، ففي حال عدم وجود مثل هذه السياسة، فإن المنشأة يمكنها أن تثبت بطرق أخرى أن البيع قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية.

ب٤/١/٣ب المبيعات التي تحدث لأسباب أخرى، مثل المبيعات التي تتم لإدارة مخاطر تركز الائتمان (دون زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول)، قد تكون أيضاً متفقة مع نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وعلى وجه التحديد، قد تكون مثل هذه المبيعات متفقة مع نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية إذا كانت تلك المبيعات غير متكررة (حتى ولو كانت كبيرة في قيمتها) أو ليست كبيرة في قيمتها سواءً بشكل منفرد أو في مجموعها (حتى ولو كانت متكررة). وإذا حدث أكثر مما يمكن اعتباره عدداً غير متكرر من مثل هذه المبيعات من المحفظة وكانت تلك المبيعات أكثر مما يمكن اعتباره ليس كبيراً في قيمته (سواءً بشكل منفرد أو في مجموعها)، فإن المنشأة يلزمها أن تقيّم ما إذا كانت مثل تلك المبيعات متفقة مع هدف تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وكيفية تحقيقها لذلك. وسواءً كان هناك طرف ثالث يفرض متطلباً بأن يتم بيع الأصل المالي، أو كان ذلك النشاط خاضعاً لاختيار المنشأة، فإن ذلك الأمر غير ذي صلة بهذا التقويم. ولا يتعارض، بالضرورة، وجود زيادة في تكرار المبيعات أو في قيمتها خلال فترة معينة مع هدف الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إذا كانت

المنشأة تستطيع توضيح أسباب تلك المبيعات وإثبات أن تلك المبيعات لا تعكس تغيراً في نموذج أعمال المنشأة. وإضافةً لذلك، فإن المبيعات قد تكون متفقة مع الهدف من الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية إذا حدثت المبيعات في تاريخ قريب من استحقاق الأصول المالية وكانت المتحصلات من المبيعات تقارب المحصل من التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.

ب٤/١/٤ فيما يلي أمثلة للحالات التي يكون فيها هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة. وعلاوةً على ذلك، ليس القصد من الأمثلة مناقشة جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقييم نموذج أعمال المنشأة ولا تحديد الوزن النسبي للعوامل.

المثال	التحليل
مثال ١ تحتفظ المنشأة باستثمارات لأجل تحصيل تدفقاتها النقدية التعاقدية. واحتياجات تمويل المنشأة يمكن توقعها، وتاريخ استحقاق أصولها المالية يتماثل مع احتياجات تمويل المنشأة المقدرة. وتمارس المنشأة أنشطة إدارة المخاطر الائتمانية بهدف الحد من الخسائر الائتمانية. وفي السابق، كانت تحدث المبيعات عادةً عندما تزيد المخاطر الائتمانية للأصول بحيث لا تعد مستوفية لضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، حدثت مبيعات غير متكررة نتيجةً لاحتياجات تمويل غير متوقعة. وتركز التقارير المرفوعة إلى كبار موظفي الإدارة على الجودة الائتمانية للأصول المالية والعائد التعاقدي. وتقوم المنشأة أيضاً بمتابعة القيم العادلة للأصول المالية، من بين جملة معلومات أخرى.	مع أن المنشأة تأخذ في الحسبان، من بين جملة معلومات أخرى، القيم العادلة للأصول المالية من منظور السيولة (أي مبلغ النقد الذي سيتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع الأصول)، فإن هدف المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تتعارض المبيعات مع ذلك الهدف إذا كانت استجابة لزيادة في المخاطر الائتمانية للأصول، على سبيل المثال، إذا لم تعد الأصول مستوفية لضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة الخاصة بالمنشأة. ولا تتعارض أيضاً المبيعات غير المتكررة التي تنتج عن احتياجات التمويل غير المتوقعة (على سبيل المثال، في تصور للحالات المحفوفة بالضغوط) مع ذلك الهدف، حتى ولو كانت مثل تلك المبيعات كبيرة في قيمتها.
مثال ٢ نموذج أعمال المنشأة هو شراء محافظ من الأصول المالية، مثل القروض. وقد تشمل تلك المحافظ، وقد لا تشمل، أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط. إذا لم يكن سداد القروض يتم في وقته المحدد، فإن المنشأة تحاول تحقيق التدفقات النقدية التعاقدية من خلال وسائل متنوعة -على سبيل المثال، بالاتصال بالمدين بالبريد أو الهاتف أو طرق أخرى. وهدف المنشأة هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ولا تدير المنشأة أياً من القروض في هذه المحفظة بهدف تحقيق التدفقات النقدية من خلال بيعها. في بعض الحالات، تدخل المنشأة في عقود لمقايضة معدل الفائدة لتغيير معدل الفائدة على أصول مالية معينة ضمن المحفظة من معدل فائدة معوم إلى معدل فائدة ثابت.	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وينطبق التحليل نفسه حتى ولو لم تكن المنشأة تتوقع أن تستلم جميع التدفقات النقدية التعاقدية (على سبيل المثال، لأن بعض الأصول المالية ذات مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي). وعلاوة على ذلك، فإن حقيقة أن المنشأة تدخل في مشتقات لتعديل التدفقات النقدية للمحفظة لا يغير في حد ذاته نموذج أعمال المنشأة.

المثال	التحليل
مثال ٣ لدى منشأة نموذج أعمال هدفه استحداث قروض للعملاء وبيع تلك القروض لاحقاً إلى كيان للتوريق. ويقوم كيان التوريق بإصدار أدوات إلى المستثمرين. وتسيطر المنشأة المستحدثة على كيان التوريق وعليه فإنها تقوم بتوحيده. ويقوم كيان التوريق بتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية من القروض ويمررها إلى مستثمريه. يفترض لأغراض هذا المثال أن القروض يستمر إثباتها في قائمة المركز المالي الموحدة لأنه لا يتم إلغاء إثباتها من قبل كيان التوريق.	استحدثت المجموعة الموحدة القروض بهدف الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وبالرغم من ذلك، للمنشأة المستحدثة هدف تحقيق تدفقات نقدية من محفظة القروض ببيع القروض إلى كيان التوريق، لذا ولأغراض قوائمها المالية المنفصلة، فإنها لن تُعتبر أنها تدير هذه المحفظة لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال ٤ منشأة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء بالاحتياجات من السيولة في تصور "لحالة محفوفة بالضغوط" (مثل الاندفاع لسحب الودائع من البنوك). ولا تتوقع المنشأة بيع هذه الأصول إلا في مثل هذه التصورات. وتراقب المنشأة الجودة الائتمانية للأصول المالية وهدفها من إدارة الأصول المالية هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وتقوم المنشأة بتقويم أداء الأصول على أساس إيراد الفائدة المكتسب والخسائر الائتمانية المحققة. وبالرغم من ذلك، تراقب المنشأة أيضاً القيمة العادلة للأصول المالية من منظور السيولة لضمان أن مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع الأصول في تصور لحالة محفوفة بالضغوط كافٍ للوفاء باحتياجات المنشأة من السيولة. وتقوم المنشأة دورياً بمبيعات ليست كبيرة في القيمة للتدليل على السيولة.	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولن يتغير التحليل حتى ولو كانت المنشأة قد قامت خلال تصور سابق لحالة محفوفة بالضغوط بمبيعات كبيرة في القيمة للوفاء باحتياجاتها من السيولة. وبالمثل، فإن نشاط المبيعات المتكررة غير الكبيرة في قيمتها لا يتعارض مع الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وفي المقابل، إذا كانت المنشأة تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة وكان تحقيق ذلك الهدف يتضمن مبيعات متكررة كبيرة في القيمة، فإن هدف نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بأصول مالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وبالمثل، إذا كانت المنشأة مطالبة من قبل الجهة التنظيمية لها ببيع أصول مالية بشكل روتيني لإثبات أن الأصول سائلة، وكانت قيمة الأصول المباعة كبيرة، فإن نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وسواءً كان هناك طرف ثالث يفرض متطلباً ببيع الأصول المالية، أو كان ذلك النشاط يخضع لاختيار المنشأة، فإن هذا الأمر ليس ذا صلة بالتحليل.

نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

ب٤/١/٤أ قد تحتفظ المنشأة بأصول مالية ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وفي هذا النوع من نماذج الأعمال، اتخذ كبار موظفي إدارة المنشأة قراراً بأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية

وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال. وهناك أهداف عديدة قد تكون متفقة مع هذا النوع من نماذج الأعمال. فعلى سبيل المثال، قد يكون هدف نموذج الأعمال هو إدارة الاحتياجات اليومية من السيولة، للمحافظة على وضع معين لعائد الفائدة أو لمطابقة مدة الأصول المالية مع مدة الالتزامات التي تمولها تلك الأصول. ولتحقيق مثل هذا الهدف، فإن المنشأة تقوم بكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

ب٤/١/٤ب بالمقارنة مع نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، فإن نموذج الأعمال هذا سينطوي عادةً على مبيعات بمعدل تكرار وقيمة أكبر. وذلك لأن بيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال، وليس مجرد جزء عرضي بالنسبة له. وبالرغم من ذلك، ليس هناك حد لتكرار أو قيمة المبيعات التي يجب أن تحدث ضمن نموذج الأعمال هذا لأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدفه.

ب٤/١/٤ج فيما يلي أمثلة للحالات التي يمكن فيها تحقيق هدف نموذج أعمال المنشأة من خلال كلٍ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة. وعلاوةً على ذلك، ليس القصد من الأمثلة مناقشة جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقييم نموذج أعمال المنشأة ولا تحديد الوزن النسبي للعوامل.

المثال	التحليل
مثال ٥ تتوقع المنشأة نفقات رأسمالية في غضون سنوات قليلة. وتستثمر المنشأة ما لديها من نقد زائد في أصول مالية قصيرة وطويلة الأجل بحيث تستطيع تمويل النفقات عندما تنشأ الحاجة. والعديد من الأصول المالية لها أعمار تعاقدية تتجاوز الفترة الاستثمارية المتوقعة للمنشأة. وستحتفظ المنشأة بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، وعندما تسنح الفرصة، ستقوم ببيع الأصول المالية لإعادة استثمار النقد في أصول مالية بعائد أعلى. ويتم تعويض المدراء المسئولين عن المحفظة بالاستناد إلى إجمالي العائد الذي تحققه المحفظة	هدف نموذج الأعمال يتم تحقيقه من خلال كلٍ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وستتخذ المنشأة القرارات على أساس مستمر بشأن ما إذا كان تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو بيع الأصول المالية سيؤدي إلى تعظيم العائد على المحفظة إلى حين نشأة الحاجة للنقد المستثمر. وفي المقابل، افترض أن المنشأة تتوقع تدفقاً نقدياً خارجاً في غضون خمس سنوات لتمويل النفقات الرأسمالية وتستثمر النقد الزائد في أصول مالية قصيرة الأجل. وعند استحقاق الاستثمار، تعيد المنشأة استثمار النقد في أصول مالية جديدة قصيرة الأجل. وتبقي المنشأة على هذه الاستراتيجية إلى حين الحاجة للأموال، وفي هذا الوقت تستخدم المنشأة المتحصلات من الأصول المالية التي بلغت موعد الاستحقاق لتمويل النفقات الرأسمالية. ووحدها المبيعات التي تكون قيمتها غير كبيرة هي التي تحدث قبل أجل استحقاقها (ما لم تكن هناك زيادة في المخاطر الائتمانية). والهدف من نموذج الأعمال المتباين هذا هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال ٦ مؤسسة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة. وتعمل المنشأة على الحد من تكاليف إدارة احتياجاتها من السيولة تلك ولذا فهي تدير بشكل نشط العائد على المحفظة. ويتكون ذلك العائد من تحصيل المدفوعات التعاقدية وكذلك المكاسب والخسائر من بيع الأصول المالية.	هدف نموذج الأعمال هو تعظيم العائد على المحفظة للوفاء بالاحتياجات اليومية من السيولة وتحقق المنشأة ذلك الهدف من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وبعبارة أخرى، يُعد كلٌ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

المثال	التحليل
ونتيجةً لذلك، فإن المنشأة تحتفظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، وتبيع الأصول المالية لإعادة استثمارها في أصول مالية تحقق عائداً أعلى أو لمطابقة أمد التزاماتها بشكل أفضل. وفي السابق، نتج عن هذه الاستراتيجية مبيعات متكررة وكانت مثل تلك المبيعات كبيرة في قيمتها. ومن المتوقع استمرار هذا النشاط في المستقبل.	
مثال ٧ يحتفظ مؤمّن بأصول مالية لتمويل التزامات عقود التأمين. ويستخدم المؤمِّن المتحصلات من التدفقات النقدية التعاقدية الناتجة من الأصول المالية لتسوية التزامات عقود التأمين حال استحقاقها. ولضمان كفاية التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية تلك الالتزامات، فإن المؤمِّن يباشر نشاط شراء وبيع كبير على أساس منتظم لإعادة موازنة محفظته من الأصول وللوفاء باحتياجات التدفقات النقدية حال نشأتها.	الهدف من نموذج الأعمال هو تمويل التزامات عقود التأمين. ولتحقيق هذا الهدف، فإن المنشأة تحصل التدفقات النقدية التعاقدية حال استحقاقها وتبيع الأصول المالية لتبقي على الوضع المرغوب لمحفظة الأصول. وعليه، فإن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

نماذج أعمال أخرى

ب٥/١/٤ يتم قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم يكن محتفظاً بها ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية (ولكن انظر أيضاً الفقرة ٥/٧/٥). ونموذج الأعمال الذي ينتج عنه القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة هو نموذج تدير فيه المنشأة الأصول المالية بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال بيع الأصول. وتتخذ المنشأة القرارات بالاستناد إلى القيم العادلة للأصول وتدير الأصول لتحقيق تلك القيم العادلة. في هذه الحالة، سيؤدي هدف المنشأة عادةً إلى عمليات شراء وبيع نشطة. وحتى لو كانت المنشأة ستحصل تدفقات نقدية تعاقدية أثناء احتفاظها بالأصول المالية، فإن هدف مثل هذا النوع من نماذج الأعمال لا يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وهذا لأن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ليس جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال، ولكنه عرضي بالنسبة له.

ب٦/١/٤ محفظة الأصول المالية التي تتم إدارتها وتقويم أدائها على أساس القيمة العادلة (كما هو موضح في الفقرة ٢/٢/٤(ب)) ليست محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وليست محتفظاً بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وتركز المنشأة في الأساس على معلومات القيمة العادلة وتستخدم تلك المعلومات لتقييم أداء الأصول ولاتخاذ القرارات. وبالإضافة إلى ذلك، فإن محفظة الأصول المالية التي تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة لا تُعد محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو محتفظاً بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وفيما يخص مثل هذه المحافظ، فإن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية هو أمر عرضي فقط بالنسبة لتحقيق هدف نموذج الأعمال. وبناءً عليه، فإن مثل هذا النوع من محافظ الأصول يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

التدفقات النقدية التعاقدية التي هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم

ب٧/١/٤ تتطلب الفقرة ١/١/٤(ب) من المنشأة تصنيف الأصل المالي على أساس خصائص تدفقاته النقدية التعاقدية إذا كان الأصل المالي محتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية، ما لم تنطبق الفقرة ٥/١/٤. وللقيام بذلك، فإن الشرط الوارد في الفقرتين ٢/١/٤(ب) و٢/١/٤أ(ب) يتطلب من المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ب٧/١/٤أ تتفق التدفقات النقدية التعاقدية، التي هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، مع ترتيب أساسي للإقراض. وفي أي ترتيب أساسي للإقراض، يكون العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود (انظر الفقرات ب٩/١/٤أ-ب٩/١/٤هـ) ومقابل المخاطر الائتمانية هما عادةً عنصري الفائدة الأكثر أهمية. وبالرغم من ذلك، ففي مثل هذا الترتيب، قد تتضمن الفائدة أيضاً العوض مقابل مخاطر إقراض أساسية أخرى (على سبيل المثال، مخاطر السيولة) والتكاليف (على سبيل المثال، التكاليف الإدارية) المرتبطة بالاحتفاظ بالأصول المالية لفترة زمنية معينة. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتضمن الفائدة أيضاً هامش ربح متفق مع ترتيب أساسي للإقراض. وفي الظروف الاقتصادية المتطرفة، يمكن أن تكون الفائدة سالبة إذا كان حامل الأصل المالي، على سبيل المثال، يدفع إمّا صراحة أو ضمنياً مقابلاً لإيداع أمواله لفترة زمنية معينة (وكانت الأتعاب تتجاوز العوض الذي يتسلمه حامل الأصل المالي مقابل القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الائتمانية والمخاطر والتكاليف الأخرى الأساسية المتعلقة بالإقراض). وبالرغم من ذلك، فإن الشروط التعاقدية التي تستحدث تعرضاً للمخاطر أو تقلباً في التدفقات النقدية التعاقدية غير متعلق بترتيب أساسي للإقراض، مثل التعرض للتغيرات في أسعار الأسهم أو أسعار السلع، لا ينشأ عنها تدفقات نقدية تعاقدية تعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويمكن أن يكون الأصل المالي المستحدث أو المشترى ترتيباً أساسياً للإقراض بغض النظر عمّا إذا كان قرضاً في شكله القانوني.

ب٧/١/٤ب وفقاً للفقرة ٣/١/٤(أ)، فإن المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الإثبات الأولي. ومع ذلك، فإن ذلك المبلغ الأصلي قد يتغير على مدى عمر الأصل المالي (على سبيل المثال، إذا كانت هناك دفعات سداد من أصل المبلغ).

ب٨/١/٤ يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم للعملة المُقوم بها الأصل المالي.

ب٩/١/٤ الرفع المالي هو إحدى خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لبعض الأصول المالية. ويؤدي الرفع المالي إلى زيادة تقلب التدفقات النقدية التعاقدية ونتيجة لذلك لا تكون لها الخصائص الاقتصادية للفائدة. ويُعد الخيار القائم بذاته والعقود الآجلة وعقود المقايضة أمثلة للأصول المالية التي تنطوي على مثل هذا الرفع المالي. وعليه، فإن مثل هذه العقود لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢/١/٤(ب) و٢/١/٤أ(ب) ولا يمكن قياسها لاحقاً بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود

ب٩/١/٤أ القيمة الزمنية للنقود هي عنصر الفائدة الذي يقدم عوضاً مقابل مرور الوقت فقط. أي أن عنصر القيمة الزمنية للنقود لا يقدم عوضاً مقابل المخاطر أو التكاليف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالأصل المالي. ولتقييم ما إذا كان العنصر يقدم عوضاً مقابل مرور الوقت فقط، فإن المنشأة تستخدم الاجتهاد وتأخذ في الحسبان العوامل ذات الصلة مثل العملة المُقوم بها الأصل المالي والفترة المحدد لها معدل الفائدة.

ب٩/١/٤ب بالرغم من ذلك، ففي بعض الحالات، قد يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (أي أنه قد يكون غير تام). وتكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا كان يتم إعادة تعيين معدل الفائدة للأصل المالي دورياً ولكن تكرار إعادة التعيين هذا لا يطابق مدة معدل الفائدة (على سبيل المثال، إعادة تعيين المعدل كل شهر إلى معدل مدته سنة واحدة) أو إذا كان معدل الفائدة لأصل مالي يتم إعادة تعيينه دورياً إلى متوسط معدلات فائدة معينة قصيرة وطويلة الأجل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقييم التعديل لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وفي بعض الحالات، قد يكون باستطاعة المنشأة القيام بذلك التحديد عن طريق إجراء تقييم نوعي لعنصر القيمة الزمنية للنقود بينما، في حالات أخرى، قد يكون من الضروري إجراء تقييم كمي.

ب٤/١/٩ج عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يكون الهدف هو تحديد وجه اختلاف التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) التي ستنشأ إذا لم يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (التدفقات النقدية القياسية). فعلى سبيل المثال، إذا كان الأصل المالي محل التقييم يتضمن معدل فائدة متغير يتم إعادة تعيينه كل شهر إلى معدل فائدة مدته سنة واحدة، فإن المنشأة تقارن ذلك الأصل المالي بأداة مالية لها شروط تعاقدية مطابقة ومخاطر ائتمانية مطابقة باستثناء أن معدل الفائدة المتغير يتم إعادة تعيينه شهرياً إلى معدل فائدة مدته شهر واحد. وإذا كان من الممكن أن ينتج عن عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل تدفقات نقدية تعاقدية (غير مخصومة) تختلف بشكل كبير عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) القياسية، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب). وللقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان أثر عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل في كل فترة تقرير، وبشكل تراكمي على مدى عمر الأداة المالية. ولا يُعد سبب تعيين معدل الفائدة على هذا النحو أمراً ذا صلة بالتحليل. وإذا اتضح، بقليل من التحليل أو بدونه، ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) من الأصل المالي محل التقييم يمكن (أو لا يمكن) أن تكون مختلفة بشكل كبير عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإن المنشأة لا يلزمها إجراء تقييم مفصل.

ب٤/١/٩د عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل التي يمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقيّم سنداً أجله خمس سنوات ومعدل الفائدة المتغير يتم إعادة تعيينه كل ستة أشهر إلى معدل مدته خمس سنوات، فإن المنشأة لا تستطيع أن تخلص إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لمجرد أن منحنى معدل الفائدة في وقت التقييم يظهر عدم وجود فرق كبير بين معدل الفائدة لخمس سنوات ومعدل الفائدة لستة أشهر. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أيضاً أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت العلاقة بين معدل الفائدة لخمس سنوات ومعدل الفائدة لستة أشهر يمكن أن تتغير على مدى عمر الأداة بحيث أن التدفقات النقدية (غير المخصومة) التعاقدية على مدى عمر الأداة يمكن أن تختلف بشكل كبير عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة). وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط التصورات الممكنة بشكل معقول بدلاً من كل تصور ممكن. وإذا خلصت المنشأة إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) قد تكون مختلفة بشكل كبير عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب) ولذلك لا يمكن قياسه بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ب٤/١/٩هـ في بعض الدول، تعيّن الحكومة أو السلطة التنظيمية معدلات الفائدة. فعلى سبيل المثال، قد يكون التنظيم الحكومي لمعدلات الفائدة جزءاً من سياسة واسعة للاقتصاد الكلي أو قد يكون قد تم إقراره لتشجيع المنشآت على الاستثمار في قطاع اقتصادي معين. وفي بعض هذه الحالات، لا يكون هدف عنصر القيمة الزمنية للنقود هو تقديم عوض مقابل مرور الوقت فقط. ومع ذلك، وبالرغم من الفقرات ب٤/١/٩أ-ب٤/١/٩د، يجب أن يُنظر إلى معدل الفائدة الخاضع للتنظيم على أنه يمثل عنصر القيمة الزمنية للنقود لغرض تطبيق الشرط الوارد في الفقرتين ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب) إذا كان معدل الفائدة ذلك الخاضع للتنظيم يقدم عوضاً يتفق بشكل عام مع مرور الوقت ولا ينشأ عنه تعرض للمخاطر أو تقلب في التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون غير متفقة مع ترتيب أساسي للإقراض.

الشروط التعاقدية التي تغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية

ب٤/١/١٠ إذا كان الأصل المالي يتضمن شرطاً تعاقدياً قد يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية (على سبيل المثال، إذا كان الأصل يمكن سداده مبكراً قبل استحقاقه أو كان بالإمكان تمديد أجله)، فيجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية التي يمكن أن تنشأ على مدى عمر الأداة بسبب ذلك الشرط التعاقدي هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وللقيام بهذا التحديد، يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ قبل وبعد التغير في التدفقات النقدية التعاقدية. وقد يلزم المنشأة أيضاً تقييم طبيعة أي حدث محتمل (أي المحرك) الذي يمكن أن يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية. ورغم أن طبيعة الحدث المحتمل في حد ذاتها ليست عاملاً حاسماً في تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة، فإنها يمكن أن تكون مؤشراً. فعلى سبيل المثال، قارن أداة مالية لها معدل فائدة تم إعادة تعيينه إلى معدل أعلى إذا لم يسدد المدين عدداً معيناً من الدفعات بأداة مالية لها معدل فائدة تم إعادة تعيينه إلى معدل أعلى إذا وصل مؤشر أسهم محدد إلى مستوى معين. الأكثر احتمالاً في الحالة الأولى أن التدفقات النقدية التعاقدية على مدى عمر الأداة ستكون فقط دفعات

من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بسبب العلاقة بين الدفعات غير المسددة والزيادة في المخاطر الائتمانية (انظر أيضاً الفقرة ب٤/١/١٨).

ب٤/١/١١ فيما يلي أمثلة للشروط التعاقدية التي ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم:

(أ) معدل فائدة متغير يتألف من عوض مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة معينة (يمكن تحديد العوض مقابل المخاطر الائتمانية عند الإثبات الأولي فقط، وعليه يمكن أن يكون ثابتاً) ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح؛

(ب) شرط تعاقدي يسمح للمُصدر (أي المدين) أن يسدد أداة دين مبكراً أو يسمح لحاملها (أي الدائن) بإعادة أداة الدين إلى المُصدر قبل الاستحقاق ويمثل المبلغ المسدد مبكراً ما يقارب المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، وهو ما قد يشمل تعويضاً معقولاً مقابل الإنهاء المبكر للعقد؛

(ج) شرط تعاقدي يسمح للمُصدر أو حامل الأداة بتمديد الأجل التعاقدي لأداة دين (أي خيار تمديد) وينتج عن شروط خيار التمديد تدفقات نقدية تعاقدية خلال فترة التمديد تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، وهو ما قد يشمل تعويضاً إضافياً معقولاً عن تمديد العقد.

ب٤/١/١٢ بالرغم من الفقرة ب٤/١/١٠، فإن الأصل المالي الذي كان سيعد في ظروف أخرى مستوفياً للشرط الوارد في الفقرتين ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب) ولكنه ليس كذلك فقط نتيجة شرط تعاقدي يسمح للمُصدر (أو يتطلب منه) سداد أداة دين مبكراً أو يسمح لحامل الأداة (أو يتطلب منه) إعادة أداة الدين إلى المصدر قبل الاستحقاق، يُعد مؤهلاً للقياس بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (مع مراعاة استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ٤/١/٢(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة ٤/١/٢أ(أ)) إذا:

(أ) قامت المنشأة باقتناء أو استحداث الأصل المالي بعلاوة أو خصم على المبلغ الاسمي التعاقدي؛

(ب) كان المبلغ المسدد مبكراً يمثل ما يقارب المبلغ الاسمي التعاقدي والفائدة التعاقدية المستحقة (لكن غير المدفوعة)، وهو ما قد يشمل تعويضاً معقولاً مقابل الإنهاء المبكر للعقد؛

(ج) كانت القيمة العادلة لميزة السداد المبكر عند قيام المنشأة بالإثبات الأولي للأصل المالي ليست كبيرة.

ب٤/١/١٢أ لغرض تطبيق الفقرتين ب٤/١/١١(ب) وب٤/١/١٢(ب)، وبغض النظر عن الحالة أو الظروف المتسببة في الإنهاء المبكر للعقد، قد يدفع طرف ما أو يتقاضى تعويضاً معقولاً عن ذلك الإنهاء المبكر. فعلى سبيل المثال، قد يدفع طرف ما أو يتقاضى تعويضاً معقولاً عندما يختار إنهاء العقد مبكراً (أو يتسبب بأية صورة أخرى في حدوث الإنهاء المبكر).

ب٤/١/١٣ توضح الأمثلة الآتية التدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة.

الأداة	التحليل
الأداة أ الأداة أ هي سند له تاريخ استحقاق معلن. والدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم مربوطة بمؤشر تضخم العملة المصدر بها الأداة. والربط بالتضخم لم يتم رفعه مالياً والمبلغ الأصلي محمي.	التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمستوى مؤشر تضخم غير مرفوع مالياً يعيد تعيين القيمة الزمنية للنقود إلى المستوى الحالي. وبعبارة أخرى، يعكس معدل الفائدة على الأداة الفائدة "الحقيقية". وعليه، تُعد مبالغ الفائدة عوضاً عن القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. ومع ذلك، إذا كان قد تم ربط دفعات الفائدة بمتغير آخر

الأداة	التحليل
	مثل أداء المدين (مثلاً صافي دخل المدين) أو بمؤشر للأسهم، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (ما لم ينتج عن الربط بنتائج أداء المدين تعديل يعوض فقط حامل الأداة عن التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة، بحيث تكون التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة). وذلك لأن التدفقات النقدية التعاقدية تعكس عائداً لا يتفق مع ترتيب أساسي للإقراض (انظر الفقرة ب٤/١/٧أ).
الأداة ب الأداة ب هي أداة بمعدل فائدة متغير ولها تاريخ استحقاق معلن تسمح للمقترض باختيار معدل الفائدة السوقي على أساس مستمر. فعلى سبيل المثال، يستطيع المقترض، في كل تاريخ لإعادة تعيين معدل الفائدة، اختيار دفع معدل الفائدة لثلاثة أشهر المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن (الليبور) لأجل مدته ثلاثة أشهر أو معدل الليبور لشهر واحد لأجل مدته شهر واحد.	التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة المدفوعة على مدى عمر الأداة تعكس عوضاً عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح (انظر الفقرة ب٤/١/٧أ). ولا تؤدي حقيقة أن معدل فائدة الليبور يتم إعادة تعيينه خلال عمر الأداة إلى عدم تأهيل الأداة. وبالرغم من ذلك، إذا كان باستطاعة المقترض اختيار دفع معدل فائدة لشهر واحد تتم إعادة تعيينه كل ثلاثة أشهر، فإن معدل الفائدة يتم إعادة تعيينه بتكرار لا يطابق مدة معدل الفائدة. وتبعاً لذلك، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وبالمثل، فإذا كان للأداة معدل فائدة تعاقدي يستند إلى أجل يمكن أن يتجاوز الفترة المتبقية من عمر الأداة (على سبيل المثال، إذا كانت أداة بأجل استحقاق خمس سنوات تدفع معدلاً متغيراً يتم إعادة تعيينه دورياً ولكنه يعكس دائماً أجل استحقاق مدته خمس سنوات)، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وذلك لأن الفائدة مستحقة السداد في كل فترة تكون غير مربوطة بفترة الفائدة. وفي مثل هذا الحالات، يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية -نوعياً أو كمياً- مقابل تلك التي تكون على أداة مطابقة من جميع النواحي، باستثناء أن مدة معدل الفائدة يطابق فترة الفائدة، لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. (ولكن انظر الفقرة ب٤/١/٩هـ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بمعدلات الفائدة الخاضعة للتنظيم). على سبيل المثال، عند تقييم سند بأجل مدته خمس سنوات يدفع معدل فائدة متغير يتم إعادة تعيينه كل ستة أشهر

الأداة	التحليل
	ولكنه يعكس دائماً أجل استحقاق مدته خمس سنوات، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية التعاقدية على أداة يتم إعادة تعيينها كل ستة أشهر إلى معدل فائدة لستة أشهر ولكنها مطابقة فيما عدا ذلك. وينطبق نفس التحليل إذا كان المقترض يستطيع الاختيار ما بين معدلات فائدة متنوعة معلن عنها من قبل المقرض (على سبيل المثال، يستطيع المقترض الاختيار ما بين معدل الفائدة المتغير لشهر واحد المعلن عنه من قبل المقرض ومعدل الفائدة المتغير لثلاثة أشهر المعلن عنه من قبل المقرض).
الأداة ج الأداة ج هي سند له تاريخ استحقاق معلن وتدفع معدل فائدة سوقي متغير. ومعدل الفائدة المتغير ذلك له حد اقصى.	التدفقات النقدية التعاقدية لكل من: (أ) الأداة التي لها معدل فائدة ثابت (ب) الأداة التي لها معدل فائدة متغير هي دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة تعكس العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة خلال مدة الأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح. (انظر الفقرة ب٤/١/٧أ). وتبعاً لذلك، فإن الأداة التي هي عبارة عن مزيج من (أ) و(ب) (على سبيل المثال، سند بمعدل فائدة له حد أقصى) يمكن أن يكون لها تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقد يقلص مثل هذا الشرط التعاقدي من تقلب التدفقات النقدية عن طريق تعيين حد لمعدل الفائدة المتغير (على سبيل المثال، حد أقصى أو حد أدنى لمعدل الفائدة) أو قد يزيد من تقلب التدفقات النقدية لأن المعدل الثابت يصبح متغيراً.
الأداة د الأداة د هي قرض مع حق الرجوع الكامل ومضمون برهن.	حقيقة أن القرض الذي مع حق الرجوع الكامل مضمونٌ برهن لا تؤثر في حد ذاتها في تحليل ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.
الأداة هـ تم إصدار الأداة هـ من قبل بنك خاضع للتنظيم الرقابي ولها تاريخ استحقاق معلن. وتدفع الأداة معدل فائدة ثابت وجميع التدفقات النقدية التعاقدية ليست اختيارية. وبالرغم من ذلك، يخضع المُصدر لتشريع يسمح أو يتطلب من سلطة وطنية لحل النزاعات أن تفرض خسائر على حملة أدوات معينة، بما في ذلك الأداة هـ، في حالات معينة. فعلى	يحلل حامل الأداة الشروط التعاقدية للأداة المالية لتحديد ما إذا كان ينشأ عنها تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وبالتالي فهي تتفق مع ترتيب أساسي للإقراض. لن يأخذ ذلك التحليل في الحسبان المدفوعات التي تنشأ فقط نتيجة لصلاحية السلطة الوطنية لحل النزاعات في فرض خسائر على حامل الأداة هـ وذلك لأن تلك الصلاحية

الأداة	التحليل
سبيل المثال، للسلطة الوطنية لحل النزاعات صلاحية تخفيض المبلغ الاسمي للأداة هـ أو تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمُصدر إذا ما قررت السلطة الوطنية لحل النزاعات أن المُصدر يواجه صعوبات مالية شديدة أو أنه بحاجة إلى رأس مال نظامي إضافي أو أنه "فاشل".	والدفعات الناتجة عنها ليست شروطاً تعاقدية للأداة المالية. وفي المقابل، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لن تكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت الشروط التعاقدية للأداة المالية تسمح للمُصدر أو لمنشأة أخرى، أو تتطلب منه أو منها، فرض خسائر على حامل الأداة (على سبيل المثال، بتخفيض المبلغ الاسمي أو تحويل الأداة إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمصدر) طالما أن تلك الشروط التعاقدية حقيقية، حتى ولو كان فرض مثل هذه الخسائر أمراً بعيد الاحتمال.

ب١٤/١/٤ توضح الأمثلة الآتية التدفقات النقدية التعاقدية التي ليست فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة.

الأداة	التحليل
الأداة (و) الأداة (و) هي سند قابل للتحويل إلى عدد ثابت من أدوات حقوق ملكية المُصدر.	يحلل حامل الأداة السند القابل للتحويل بأكمله. والتدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لأنها تعكس عائداً لا يتفق مع ترتيب أساسي للإقراض (انظر الفقرة ب٧/١/٤أ)؛ أي أن العائد مربوط بقيمة حقوق ملكية المُصدر.
الأداة ز الأداة ز هي قرض يدفع معدل فائدة عكسي معوم (أي أن معدل الفائدة له علاقة عكسية بمعدلات الفائدة في السوق).	التدفقات النقدية التعاقدية ليست فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ولا تُعد مبالغ الفائدة عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم.

الأداة	التحليل
الأداة ح الأداة ح هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق ولكن يمكن للمُصدر استدعاء الأداة في أي وقت من الأوقات ودفع المبلغ الاسمي لحامل الأداة زائد الفائدة المستحقة الواجبة. وتدفع الأداة ح معدل فائدة السوق ولكن دفع الفائدة لا يمكن أن يتم ما لم يكن المصدر قادراً على أن يظل مُوْسِراً بعد الدفع مباشرة. ولا تُستحق فائدة إضافية على الفائدة المؤجلة.	التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وذلك لأن المُصدر قد يكون مطالباً بتأجيل دفعات الفائدة ولا تُستحق فائدة إضافية على مبالغ الفائدة المؤجلة تلك. ونتيجةً لذلك، فإن مبالغ الفائدة لا تُعد عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. وإذا استُحقت فائدة على المبالغ المؤجلة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وحقيقة أن الأداة ح هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق لا تعني في حد ذاتها أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وفي واقع الأمر، الأداة التي ليس لها تاريخ استحقاق تكون لها خيارات تمديد مستمرة (متعددة). ومثل هذه الخيارات قد ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت دفعات الفائدة إلزامية ويجب دفعها بشكل دائم. وحقيقة أن الأداة ح قابلة للاستدعاء لا تعني أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم ما لم تكن قابلة للاستدعاء بمبلغ لا يعكس جوهرياً دفع المبلغ الأصلي والفائدة على ذلك المبلغ الأصلي القائم. وحتى لو كان المبلغ القابل للاستدعاء يتضمن مبلغاً يعوض بشكل معقول حامل الأداة عن الإنهاء المبكر للأداة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (انظر أيضاً الفقرة ب٤/١/١٢).

ب٤/١/١٥ في بعض الحالات، قد يكون لأصل مالي تدفقات نقدية تعاقدية توصف بأنها المبلغ الأصلي والفائدة ولكن تلك التدفقات النقدية لا تمثل دفع المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم كما هو موضح في الفقرات ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب) و٤/١/٣ من هذا المعيار

ب٤/١/١٦ قد يكون هذا هو الحال إذا كان الأصل المالي يمثل استثماراً في أصول معينة أو تدفقات نقدية وعليه فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الشروط التعاقدية تنص على زيادة التدفقات النقدية من الأصل المالي كلما زاد عدد السيارات التي تستخدم طريقاً معيناً برسوم مرور، فإن تلك التدفقات النقدية التعاقدية لا تتفق مع ترتيب أساسي للإقراض. ونتيجةً لذلك، فإن الأداة لن تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب). ويمكن أن يكون هذا هو الحال عندما تقتصر مطالبة الدائن على أصول محددة من أصول المدين أو على التدفقات النقدية من أصول محددة (على سبيل المثال، أصل مالي "بدون حق الرجوع").

ب٤/١/١٧ وبالرغم من ذلك، فإن حقيقة أن الأصل المالي بدون حق الرجوع لا تمنع بالضرورة -في حد ذاتها- أن يكون الأصل المالي مستوفياً للشرط الوارد في الفقرتين ٤/١/٢(ب) و٤/١/٢أ(ب). وفي مثل تلك الحالات، يكون الدائن مطالباً بإجراء تقييم ("تفحص") للأصول الأساس

المحددة أو التدفقات النقدية لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي يتم تصنيفها على أنها دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وإذا كانت شروط الأصل المالي تنشأ عنها أي تدفقات نقدية أخرى أو تحد من التدفقات النقدية بطريقة لا تتفق مع الدفعات التي تمثل المبلغ الأصلي والفائدة، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢/١/٤(ب) و٢/١/٤أ(ب). وسواءً كانت الأصول الأساس هي أصول مالية أو أصول غير مالية فإن ذلك لا يؤثر -في حد ذاته- على هذا التقييم.

ب١٨/١/٤ لا تؤثر أي من خصائص التدفقات النقدية التعاقدية على تصنيف الأصل المالي إذا كان لها فقط أثر طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي. وللقيام بهذا التحديد، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الأثر المحتمل لخاصية التدفقات النقدية التعاقدية في كل فترة تقرير، وبشكل تراكمي، على مدى عمر الأداة المالية. وإضافةً لذلك، إذا كانت إحدى خصائص التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن يكون لها أثر أكبر من طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية (سواءً في فترة تقرير واحدة أو بشكل تراكمي) ولكن خاصية التدفقات النقدية تلك ليست حقيقية، فإنها لا تؤثر على تصنيف الأصل المالي. وتكون خاصية التدفقات النقدية غير حقيقية إذا كانت تؤثر على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة فقط عند حدوث حدث نادر جداً وغير عادي إلى حد كبير ومن المستبعد حدوثه.

ب١٩/١/٤ في كل معاملة إقراض تقريباً، يتم ترتيب أداة الدائن بالنسبة إلى أدوات الدائنين الآخرين للمدين. فالأداة التي تكون تالية في استحقاقها للأدوات الأخرى قد يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كان عدم الدفع من قبل المدين يُعد خرقاً للعقد وكان لحامل الأداة حقاً تعاقدياً في المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم حتى في حالة إفلاس المدين. فعلى سبيل المثال، المبلغ مستحق التحصيل من المدينين التجاريين، والذي يصنِّف دائنه على أنه دائن عام، يتأهل على أن له دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويكون هذا هو الحال حتى عندما يصدر المدين قروضاً تكون مضمونة بضمان رهني، وهو ما يمنح حامل الدين ذلك، في حالة الإفلاس، الأولوية على مطالبات الدائن العام فيما يتعلق بالضمان الرهني ولكنه لا يؤثر على الحق التعاقدي للدائن العام في المبلغ الأصلي غير المدفوع والمبالغ الأخرى المستحقة.

الأدوات المرتبطة تعاقدياً

ب٢٠/١/٤ في بعض أنواع المعاملات، قد يحدد المُصدر أولوية الدفعات لحملة الأصول المالية باستخدام أدوات متعددة مترابطة تعاقدياً تُحدِث تركزات للمخاطر الائتمانية (شرائح). ويكون لكل شريحة ترتيب بحسب توالي الاستحقاق والذي يحدد الترتيب الذي يتم به تخصيص أي تدفقات نقدية متولدة من قبل المُصدر إلى الشريحة. وفي هذه الحالات، يكون لحملة الشريحة الحق في دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم فقط إذا كان المصدر قد ولد تدفقات نقدية كافية للوفاء بالشرائح الأعلى مرتبة.

ب٢١/١/٤ في مثل هذه المعاملات، يكون للشريحة خصائص التدفقات النقدية التي تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم فقط إذا:

(أ) كانت الشروط التعاقدية للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التصنيف (دون تفحص التجمع الأساس من الأصول المالية) تنشأ عنها تدفقات نقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، معدل الفائدة على الشريحة غير مربوط بمؤشر سلعة)؛

(ب) كان للتجمع الأساس من الأدوات المالية خصائص التدفقات النقدية المبينة في الفقرتين ب٢٣/١/٤ وب٢٤/١/٤؛

(ج) كان التعرض للمخاطر الائتمانية الملازمة للشريحة في التجمع الأساس من الأدوات المالية مساوياً أو أقل من التعرض للمخاطر الائتمانية للتجمع الأساس من الأدوات المالية (على سبيل المثال، إذا كان التصنيف الائتماني للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التصنيف مساوياً أو أعلى من التصنيف الائتماني الذي سينطبق على شريحة واحدة مولت التجمع الأساس من الأدوات المالية).

ب٢٢/١/٤ يجب على المنشأة أن تجري التفحص إلى أن يكون باستطاعتها تحديد التجمع الأساس من الأدوات التي تنشئ (بدلاً من التي تمرر) التدفقات النقدية. ويكون هذا هو التجمع الأساس من الأدوات المالية.

ب٢٣/١/٤ يجب أن يتضمن التجمع الأساس واحدة أو أكثر من الأدوات التي يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ب٢٤/١/٤ يمكن أن يتضمن التجمع الأساس من الأدوات المالية أيضاً أدوات:

(أ) تحد من تقلب التدفقات النقدية للأدوات الواردة في الفقرة ب٤/١/٢٣، وعند ضمّها إلى الأدوات الواردة في الفقرة ب٤/١/٢٣، ينتج عنها تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، حد أعلى أو حد أدنى لمعدل الفائدة أو عقد يقلص من المخاطر الائتمانية على بعض، أو على جميع، الأدوات الواردة في الفقرة ب٤/١/٢٣)؛ أو

(ب) تضبط التدفقات النقدية للشرائح مع التدفقات النقدية لتجمع الأدوات الأساس الواردة في الفقرة ب٤/١/٢٣ لمعالجة الفروقات فقط في:

(١) ما إذا كان معدل الفائدة ثابتاً أم متغيراً؛ أو

(٢) العملة التي يتم بها تقويم التدفقات النقدية، بما في ذلك التضخم في تلك العملة؛ أو

(٣) توقيت التدفقات النقدية.

ب٤/١/٢٥ إذا كانت أية أداة في التجمع لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ب٤/١/٢٣ أو الفقرة ب٤/١/٢٤، فإن الشرط الوارد في الفقرة ب٤/١/٢١(ب) لا يكون مستوفى. وعند إجراء هذا التقييم، قد لا يكون من الضروري إجراء تحليل تفصيلي لكل أداة في التجمع على حدة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة استخدام الاجتهاد والقيام بتحليل كاف لتحديد ما إذا كانت الأدوات في التجمع تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ب٤/١/٢٣ وب٤/١/٢٤. (انظر أيضاً الفقرة ب٤/١/١٨ للاطلاع على إرشادات بشأن خصائص التدفقات النقدية التعاقدية التي لها أثر طفيف فقط)

ب٤/١/٢٦ إذا كان حامل الأداة لا يستطيع تقييم الشروط الواردة في الفقرة ب٤/١/٢١ عند الإثبات الأولي، فيجب قياس الشريحة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وإذا كان التجمع الأساس من الأدوات يمكن أن يتغير بعد الإثبات الأولي بحيث أنه قد لا يستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ب٤/١/٢٣ وب٤/١/٢٤، فإن الشريحة لا تكون مستوفية للشروط الواردة في الفقرة ب٤/١/٢١ ويجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، إذا كان التجمع الأساس يتضمن أدوات مضمونة بأصول لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ب٤/١/٢٣ وب٤/١/٢٤، فإن القدرة على تملك مثل هذه الأصول يجب عدم أخذها في الحسبان لأغراض تطبيق هذه الفقرة ما لم تكن المنشأة قد اقتنت الشريحة بقصد السيطرة على الضمان الرهني.

خيار تعيين أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (القسمان ٤/١ و٤/٢)

ب٤/١/٢٧ مع مراعاة الشروط الواردة في الفقرتين ٤/١/٥ و٤/٢/٢، فإن هذا المعيار يسمح للمنشأة بتعيين أصل مالي، أو التزام مالي، أو مجموعة من الأدوات المالية (أصول مالية أو التزامات مالية أو كليهما) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة شريطة أن ينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة.

ب٤/١/٢٨ إن قرار المنشأة بتعيين أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يُعد مشابهاً لاختيار سياسة محاسبية (على الرغم من أنه على خلاف اختيار السياسة المحاسبية، ليس مطلوباً تطبيقه بشكل ثابت على جميع المعاملات المتشابهة). وعندما يكون للمنشأة مثل هذا الاختيار، فإن الفقرة ١٤(ب) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ تتطلب أن ينتج عن السياسة المختارة قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. فعلى سبيل المثال، في حالة تعيين التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن الفقرة ٤/٢/٢ توضح الحالتين التي يتم فيهما استيفاء المتطلب بتقديم معلومات أكثر ملاءمة. وبناءً عليه، ولكي تختار المنشأة مثل هذا التعيين وفقاً للفقرة ٤/٢/٢، يلزم عليها أن تدلل على أنه يقع ضمن نطاق إحدى هاتين الحالتين (أو كليهما).

تعيين يزيل أو يقلص بشكل جوهري عدم تماثل محاسبي

ب٤/١/٢٩ يتحدد قياس أصل مالي أو التزام مالي وتصنيف التغيرات المثبتة في قيمته العادلة بحسب تصنيف البند وما إذا كان البند جزءاً من علاقة تحوط مُعيَّنة. وقد ينشأ عن تلك المتطلبات عدم اتساق في القياس أو الإثبات (يُشار إليه في بعض الأحيان بلفظ "عدم التماثل المحاسبي")، على سبيل المثال، عندما يتم تصنيف الأصل المالي على أنه مقيس لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، في حال

عدم وجود تعيين للأصل على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويتم لاحقاً قياس التزام، تعده المنشأة أنه ذو صلة، بالتكلفة المستنفدة (مع عدم إثبات التغيرات في القيمة العادلة). ففي مثل هذه الحالات، قد تخلص المنشأة إلى أن قوائمها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة إذا تم قياس كل من الأصل والالتزام على أنهما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب٤/١/٣٠ تظهر الأمثلة الآتية حالات يمكن فيها استيفاء هذا الشرط. وفي جميع الحالات، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتعيين أصول مالية أو التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا كانت تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة ٤/١/٥ أو ٤/٢/٢(أ):

(أ) منشأة لديها عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (يتضمن قياسها معلومات حالية) ولديها أصول مالية تعتبرها ذات صلة، وكان سيتم قياسها في ظروف أخرى إمّا بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستنفدة.

(ب) منشأة لديها أصول مالية أو عليها التزامات مالية، أو كليهما، تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، وتنشأ عنها تغيرات عكسية في القيمة العادلة تميل إلى معادلة كل منها الآخر. وبالرغم من ذلك، بعض الأدوات فقط سيتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (على سبيل المثال، تلك التي تُعد مشتقات، أو تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة). وقد تكون هناك حالات أيضاً لا يتم فيها استيفاء متطلبات المحاسبة عن التحوط لأنه، على سبيل المثال، لم يتم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦/٤/١.

(ج) منشأة لديها أصول مالية أو عليها التزامات مالية، أو كليهما، تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، وتنشأ عنها تغيرات عكسية في القيمة العادلة تميل إلى معادلة كل منها الآخر ولا يتأهل أي من الأصول المالية أو الالتزامات المالية للتعيين على أنها أداة تحوط لأنها لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وعلاوة على ذلك، ففي حال غياب المحاسبة عن التحوط، يوجد عدم اتساق كبير في إثبات المكاسب أو الخسائر. على سبيل المثال، قامت المنشأة بتمويل مجموعة محددة من القروض عن طريق إصدار سندات متداولة تميل التغيرات في قيمتها العادلة إلى معادلة كل منها الآخر. وإضافةً لذلك، إذا كانت المنشأة تقوم بشراء وبيع السندات بشكل منتظم، ولكنها نادراً ما تقوم بشراء أو بيع القروض، هذا إن قامت بشرائها أو بيعها أصلاً، فإن التقرير عن كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يزيل عدم الاتساق في توقيت إثبات المكاسب والخسائر الذي كان سينشأ عن قياس كل منهما بالتكلفة المستنفدة وإثبات مكسب أو خسارة في كل مرة يتم فيها إعادة شراء سند.

ب٤/١/٣١ في حالات مثل تلك الموضحة في الفقرة السابقة، فإن تعيين الأصول المالية والالتزامات المالية، عند الإثبات الأولي، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والتي لم يكن ليتم قياسها على هذا النحو في ظروف أخرى، قد يزيل أو يقلص بشكل جوهري عدم الاتساق في القياس أو الإثبات وينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة. ولأغراض عملية، لا يلزم أن تدخل المنشأة في نفس الوقت تماماً في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم اتساق في القياس أو الإثبات. بل يُسمح بتأخير معقول شريطة أن يتم تعيين كل معاملة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عند إثباتها الاولي وأن تكون أية معاملات متبقية في ذلك الوقت من المتوقع حدوثها.

ب٤/١/٣٢ ليس من المقبول أن تُعيَّن فقط بعض الأصول المالية والالتزامات المالية، التي ينشأ عنها عدم الاتساق، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان القيام بذلك لا يزيل عدم الاتساق أو يقلصه بشكل جوهري ومن ثم لا ينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المقبول أن تُعيَّن فقط بعض الأصول المالية المتشابهة أو الالتزامات المالية المتشابهة إذا كان القيام بذلك يحقق تقليصاً كبيراً (وربما تقليصاً أكبر بالمقارنة مع التعيينات الأخرى المسموح بها) في عدم الاتساق. فعلى سبيل المثال، افترض أن منشأة عليها عدد من الالتزامات المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ١٠٠ وحدة عملة ولديها عدد من الأصول المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ٥٠ وحدة عملة ولكن يتم قياسها على أساس مختلف. يمكن للمنشأة تقليص عدم الاتساق في القياس بشكل جوهري من خلال تعيين جميع الأصول، عند الإثبات الأولي، وفقط بعض الالتزامات (على سبيل المثال، التزامات مفردة يبلغ مجموعها ٤٥ وحدة عملة) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ولكن نظراً لأن التعيين بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يمكن تطبيقه فقط على كامل الأداة المالية، فإن المنشأة في هذا المثال يجب عليها تعيين التزام واحد أو أكثر بأكمله. ولا تستطيع المنشأة تعيين مكون في التزام (على سبيل المثال، التغيرات في القيمة التي تُعزى إلى خطر واحد فقط، مثل التغيرات في معدل فائدة مرجعي) أو جزء من التزام (أي نسبة مئوية منه).

تتم إدارة مجموعة من الالتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية ويتم تقويم أدائها على أساس القيمة العادلة

ب٣٣/١/٤ يمكن للمنشأة إدارة وتقويم أداء مجموعة من الالتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية بطريقة ينتج فيها عن قياس تلك المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معلومات أكثر ملاءمة. والتركيز في هذه الحالة يكون على طريقة إدارة المنشأة للأداء وتقويمها له، وليس على طبيعة أدواتها المالية.

ب٣٤/١/٤ على سبيل المثال، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتعيين التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كانت تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة ٢/٢/٤(ب) وإذا كان لدى المنشأة أصول مالية وعليها التزامات مالية تتشارك في واحد أو أكثر من المخاطر وتلك المخاطر تتم إدارتها وتقويمها على أساس القيمة العادلة وفقاً لسياسة موثقة لإدارة الأصول والالتزامات. ومثال ذلك أن تكون المنشأة قد أصدرت "منتجات مهيكلة" تتضمن مشتقات مُدْمَجة متعددة وهي تدير المخاطر الناتجة على أساس القيمة العادلة باستخدام مزيج من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة.

ب٣٥/١/٤ كما هو مذكور أعلاه، يعتمد هذا الشرط على طريقة إدارة المنشأة وتقويمها لأداء مجموعة الأدوات المالية قيد النظر. وبناءً عليه، (مع مراعاة متطلب التعيين عند الإثبات الأولي) يجب على المنشأة التي تعيِّن التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أساس هذا الشرط، أن تعيِّن جميع الالتزامات المالية المؤهلة التي يتم إدارتها وتقويمها معاً.

ب٣٦/١/٤ لا يلزم أن يكون توثيق استراتيجية المنشأة شاملاً ولكن ينبغي أن يكون كافياً للتدليل على الالتزام بالفقرة ٢/٢/٤(ب). وليس مطلوباً أن يكون هذا التوثيق لكل بند بمفرده، ولكن يمكن أن يكون على أساس كل محفظة. فعلى سبيل المثال، إذا كان نظام إدارة الأداء لأحد الأقسام –المعتمد من كبار موظفي إدارة المنشأة– يدلل بوضوح على أن أداء القسم يتم تقويمه على هذا الأساس، فليس مطلوباً إجراء توثيق إضافي لإثبات الالتزام بالفقرة ٢/٢/٤(ب).

المشتقات المُدمجة (القسم ٣/٤)

ب١/٣/٤ عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد مختلط به مضيف لا يعد أصلاً يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإن الفقرة ٣/٣/٤ تتطلب من المنشأة أن تحدد أية مشتقة مُدمجة، وأن تُقيِّم ما إذا كان مطلوباً فصلها عن العقد المُضيف، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي، ولاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب٢/٣/٤ إذا لم يكن للعقد المُضيف أجل استحقاق منصوص عليه أو محدد مسبقاً وكان يعبّر عن حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون عندئذ تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية، ويلزم أن يكون للمشتقة المُدمجة خصائص حقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة نفسها لكي تُعتبر مرتبطة بشكل وثيق. وإذا لم يكن العقد المُضيف أداة حقوق ملكية وكان يستوفي تعريف الأداة المالية، فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون عندئذ تلك الخاصة بأداة الدين.

ب٣/٣/٤ يتم فصل المشتقة المُدمجة التي ليست خياراً (مثل العقد الآجل أو عقد المقايضة المُدمج) عن عقدها المُضيف على أساس شروطها الجوهرية الصريحة أو الضمنية، بحيث ينتج عن ذلك أن تكون لها قيمة عادلة صفرية عند الإثبات الأولي. ويتم فصل المشتقة المُدمجة المُستندة إلى خيار (مثل خيار البيع أو الشراء أو الحد الأقصى أو الحد الأدنى للفائدة أو المقايضة المُدمجة) عن عقدها المُضيف على أساس شروط ميزة الخيار المنصوص عليها. ويكون المبلغ الدفتري الأولي للأداة المُضيفة هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة المُدمجة.

ب٤/٣/٤ بشكل عام، تُعامَل المشتقات المتعددة المُدمجة في عقد مختلط واحد على أنها مشتقة مُدمجة مركبة واحدة. وبالرغم من ذلك، تتم المحاسبة عن المشتقات المُدمجة، التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض") بشكل منفصل عن تلك المصنفة على أنها أصول أو التزامات. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان لعقد مختلط أكثر من مشتقة مُدمجة واحدة وكانت تلك المشتقات تتعلق بتعرضات لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها بسهولة وهي مستقلة عن بعضها، فإن تلك المشتقات المدمجة تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل عن بعضها.

ب٥/٣/٤ لا تُعد الخصائص الاقتصادية للمشتقة المُدمجة ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالعقد المُضيف (الفقرة ٣/٣/٤(أ)) في الأمثلة الآتية. وفي هذه الأمثلة، وبافتراض استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٣/٣/٤(ب) و(ج)، فإن المنشأة تحاسب عن المشتقة المُدمجة بشكل منفصل عن عقدها المُضيف.

(أ) خيار البيع المُدمج في أداة يمكِّن حامل الأداة من مطالبة المُصدر بإعادة اقتناء الأداة مقابل مبلغ نقدي أو مبلغ أصول أخرى يختلف على أساس التغير في سعر أو مؤشر أسهم أو سلعة، لا يُعد مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين المُضيفة.

(ب) الخيار أو الشرط التلقائي بتمديد الأجل المتبقي حتى استحقاق أداة الدين لا يُعد مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين المُضيفة ما لم يكن هناك تعديل متزامن على معدل الفائدة السوقي الحالي التقريبي وقت التمديد. وإذا أصدرت المنشأة أداة دين وقام حامل أداة الدين تلك بتحرير خيار شراء على أداة الدين لطرف ثالث، فإن المُصدر يعتبر أن خيار الشراء تمديد لأجل استحقاق أداة الدين شريطة أن يكون بالإمكان مطالبة المُصدر بتسهيل أو المشاركة في إعادة التسويق لأداة الدين نتيجةً لممارسة خيار الشراء.

(ج) دفعات الفائدة أو المبلغ الأصلي المربوطة بمؤشر أسهم والمُدمجة في أداة دين مضيفة أو عقد تأمين مُضيف -يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي بقيمة أدوات حقوق الملكية- لا تعد مرتبطة بشكل وثيق بالأداة المُضيفة لأن المخاطر الملازمة للأداة المُضيفة والمشتقة المُدمجة ليست متشابهة.

(د) دفعات الفائدة أو المبلغ الأصلي المربوطة بمؤشر لإحدى السلع والمُدمجة في أداة دين مضيفة أو عقد تأمين مُضيف -يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي بسعر سلعة (الذهب مثلا)- لا تُعد مرتبطة بشكل وثيق بالأداة المضيفة لأن المخاطر الملازمة للأداة المضيفة والمشتقة المُدمجة ليست متشابهة.

(هـ) خيار الشراء أو البيع أو خيار السداد المبكر المُدمج في عقد دين أو عقد تأمين مضيف لا يعد مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد المضيف ما لم يكن:

(١) سعر ممارسة الخيار مساوياً تقريباً في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المستنفدة لأداة الدين المضيفة أو للمبلغ الدفتري لعقد التأمين المضيف؛ أو

(٢) سعر الممارسة لخيار السداد المبكر يعوض المقرض عن مبلغ يصل إلى القيمة الحالية التقريبية للفائدة الفائتة خلال المدة المتبقية من العقد المضيف. والفائدة الفائتة هي حصيلة ضرب المبلغ الأصلي المسدد مبكراً في فرق معدل الفائدة. وفرق معدل الفائدة هو الزيادة في معدل الفائدة الفعلية للعقد المضيف على معدل الفائدة الفعلية الذي ستتسلمه المنشأة في تاريخ السداد المبكر إذا أعادت استثمار المبلغ الأصلي المسدد مبكراً في عقد مشابه للمدة المتبقية من العقد المضيف.

ويتم تقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً بشكل وثيق بعقد الدين المضيف قبل فصل عنصر حقوق الملكية من أداة الدين القابلة للتحويل وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

(و) المشتقات الائتمانية التي تكون مُدمجة في أداة دين مضيفة وتسمح لطرف واحد ("المستفيد") بنقل المخاطر الائتمانية لأصل مرجعي معين، والذي قد لا يكون مملوكاً له، إلى طرف آخر ("الضامن") لا تُعد مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين المضيفة. وتسمح مثل هذه المشتقات الائتمانية للضامن بتحمل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأصل المرجعي دون أن يمتلكه بشكل مباشر.

ب٤/٣/٦ من أمثلة العقود المختلطة أداة مالية تمنح حاملها الحق في رد الأداة المالية إلى المُصدر مقابل مبلغ نقدي أو مبلغ أصول أخرى يتغير على أساس التغير في مؤشر أسهم أو سلعة يمكن أن يزيد أو ينخفض ("أداة قابلة للرد"). وما لم يعين المصدر عند الإثبات الأولي الأداة القابلة للرد على أنها التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإنه مطالب بموجب الفقرة ٤/٣/٣ بفصل المشتقة المُدمجة (أي دفعة المبلغ الأصلي المربوطة بمؤشر) لأن العقد المضيف هو أداة دين بموجب الفقرة ب٤/٣/٣ ودفعة المبلغ الأصلي المربوطة بمؤشر لا تُعد مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين المضيفة بموجب الفقرة ب٤/٣/٥(أ). ونظراً لأن دفعة المبلغ الأصلي يمكن أن تزيد أو تنخفض، فإن المشتقة المُدمجة تُعد مشتقة ليست خياراً وقيمتها مربوطة بالمتغير الأساس.

ب٤/٣/٧ في حالة أداة الدين القابلة للرد التي يمكن ردها في أي وقت مقابل نقد مساو لنصيب تناسبي من صافي قيمة أصول المنشأة (مثل وحدات في صندوق استثمار مشترك برأس مال مفتوح أو بعض المنتجات الاستثمارية المربوطة بالوحدات)، فإن أثر فصل مشتقة مُدمجة والمحاسبة عن كل مكون يتمثل في قياس العقد المختلط بمبلغ الاسترداد الذي يكون مستحق السداد في نهاية فترة التقرير إذا مارس حامل الأداة حقه في رد الأداة إلى المُصدر.

ب٨/٣/٤ تُعد الخصائص الاقتصادية للمشتقة المُدْمَجة ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للعقد المُضيف ومخاطره في الأمثلة الآتية. وفي هذه الأمثلة، لا تحاسب المنشأة عن المشتقة المُدمجة بشكل منفصل عن العقد المُضيف.

(أ) المشتقة المُدمجة التي يكون الأساس فيها هو معدل فائدة أو مؤشر لمعدل فائدة يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي كان سيتم دفعه أو استلامه لولا ذلك على عقد دين مضيف بفائدة أو على عقد تأمين، تُعد مرتبطة بشكل وثيق بالعقد المُضيف إلا إذا كان ممكناً أن تتم تسوية العقد المختلط بطريقة لا يسترد فيها حامله ما يقارب جميع استثماره المثبت أو كان من الممكن للمشتقة المُدمجة أن تضاعف على الأقل معدل العائد المبدئي لحملها على العقد المضيف ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد يبلغ على الأقل ضعف ما سيكون عليه العائد في السوق لعقد بنفس شروط العقد المُضيف.

(ب) الحد الأعلى أو الحد الأدنى لمعدل الفائدة، المُدمج في عقد دين أو عقد تأمين، يُعد مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد المضيف، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند معدل الفائدة في السوق أو أعلى منه وأن يكون الحد الأدنى عند معدل الفائدة في السوق أو أدنى منه وذلك عند إصدار العقد، وألا يتم رفع الحد الأعلى أو الحد الأدنى فيما يتعلق بالعقد المضيف. وبالمثل، فإن الأحكام التي يتضمنها عقد لشراء أو بيع أصل (مثل سلعة) والتي تضع حداً أعلى وحداً أدنى للسعر الذي سيتم دفعه أو استلامه مقابل الأصل تُعد مرتبطة بشكل وثيق بالعقد المضيف إذا كان كل من الحد الأعلى والحد الأدنى غير مجزيان منذ البداية ولم يتم رفعهما.

(ج) مشتقة العملات الأجنبية التي توفر تدفقاً من دفعات المبلغ الأصلي أو الفائدة المُقومة بعملة أجنبية، والمدمجة في أداة دين مضيفة (على سبيل المثال، سند ثنائي العملة) تُعد مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين المُضيفة. ومثل هذه المشتقات ليست منفصلة عن الأداة المضيفة لأن المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" يتطلب إثبات مكاسب وخسائر العملة الأجنبية من البنود النقدية ضمن الربح أو الخسارة.

(د) مشتقة العملات الأجنبية المُدمجة في عقد مُضيف هو عقد تأمين أو عقد ليس أداة مالية (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يكون السعر فيه مُقوماً بعملة أجنبية) تُعد مرتبطة بشكل وثيق بالعقد المضيف شريطة ألا يتم رفعها، وألا تتضمن ميزة خيار، وأن تتطلب دفعات مقومة بإحدى العملات الآتية:

(١) العملة الوظيفية لأي طرف أساس في ذلك العقد؛ أو

(٢) العملة التي تُقوم بها عادةً سعر السلعة أو الخدمة التي يتم اقتناءها أو تقديمها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣) العملة المستخدمة عموماً في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الاقتصادية التي تتم فيها المعاملة (مثلاً، عملة مستقرة وسائلة نسبياً تُستخدم عموماً في المعاملات التجارية المحلية أو في التجارة الخارجية).

(هـ) خيار السداد المبكر المُدمج في متاجرة منفصلة بالفائدة فقط أو متاجرة منفصلة بالمبلغ الأصلي فقط يُعد مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد المضيف شريطة أن يكون العقد المضيف (١) قد نتج ابتداءً عن فصل الحق في استلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي، هي في حد ذاتها وبذاتها، لم تتضمن مشتقة مُدمجة، (٢) ولا يتضمن أي شروط غير موجودة في عقد الدين الأصلي المضيف.

(و) المشتقة المُدمجة في عقد إيجار مضيف تُعد مرتبطة بشكل وثيق بالعقد المضيف إذا كانت المشتقة المُدمجة (١) مؤشراً مرتبطاً بالتضخم مثل ربط دفعات الإيجار بمؤشر لأسعار المستهلك (شريطة ألا يتم رفع الإيجار وأن يكون المؤشر مرتبطاً بالتضخم في البيئة الاقتصادية للمنشأة ذاتها) أو (٢) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى مبيعات ذات صلة أو (٣) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى معدلات فائدة متغيرة.

(ز) ميزة الربط بوحدة، المُدمجة في أداة مالية مضيفة أو عقد تأمين مضيف تُعد مرتبطة بشكل وثيق بالأداة المضيفة أو العقد المضيف إذا كانت الدفعات المُقومة بالوحدة يتم قياسها بالقيم الجارية للوحدة التي تعكس القيم العادلة لأصول الصندوق الاستثماري. وميزة الربط بوحدة هي شرط تعاقدي يتطلب دفعات مقوّمة بوحدات صندوق استثماري داخلي أو خارجي.

(ح) المشتقة المُدمجة في عقد تأمين تُعد مرتبطة بشكل وثيق بعقد التأمين المُضيف إذا كانت المشتقة المُدمجة وعقد التأمين المُضيف مترابطين بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة المدمجة بشكل منفصل (أي بدون أخذ العقد المُضيف في الحسبان).

أدوات تنطوي على مشتقات مُدمجة

ب٤/٣/٩ كما ورد في الفقرة ب٤/٣/١، عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد مختلط ولا يكون المضيف أصلاً يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويكون مع مشتقة مدمجة واحدة أو أكثر، فإن الفقرة ٤/٣/٣ تتطلب من المنشأة أن تحدد أية مشتقة مدمجة من هذا القبيل، وأن تُقيّم ما إذا كان مطلوباً فصلها عن العقد المضيف، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي ولاحقاً. ويمكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيداً، أو تنتج عنها قياسات أقل في إمكانية الاعتماد عليها، بالمقارنة مع قياس الأداة بالكامل بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ولذلك السبب فإن هذا المعيار يسمح بتعيين العقد المختلط بالكامل على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب٤/٣/١٠ يمكن استخدام مثل هذا التعيين سواءً كانت الفقرة ٤/٣/٣ تتطلب فصل الأدوات المشتقة عن العقد المضيف أو تمنع مثل هذا الفصل. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة ٤/٣/٥ لن تبرر تعيين العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الحالات المبينة في الفقرة ٤/٣/٥(أ) و(ب) لأن القيام بذلك لن يقلل التعقيد أو يزيد إمكانية الاعتماد على القياس.

إعادة تقييم المشتقات المُدمجة

ب٤/٣/١١ وفقاً للفقرة ٤/٣/٣، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مُدمجة عن العقد المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد لأول مرة. ويُحظر إعادة التقييم اللاحق ما لم يكن هناك تغيير في شروط العقد يعدل بشكل كبير التدفقات النقدية التي كان سيتطلبها العقد لولا ذلك، ففي تلك الحالة يكون إعادة التقييم مطلوباً. وتحدد المنشأة ما إذا كان تعديل التدفقات النقدية كبيراً عن طريق النظر في مدى تغير ارتباط التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بالمشتقة المدمجة أو العقد المضيف أو كليهما، وما إذا كان التغير كبيراً بالنسبة إلى التدفقات النقدية المتوقعة سابقاً من العقد.

ب٤/٣/١٢ لا تنطبق الفقرة ب٤/٣/١١ على المشتقات المُدمجة في العقود التي يتم اقتناؤها ضمن:

(أ) تجميع أعمال (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال")؛ أو

(ب) تجميع منشآت أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة كما هو موضح في الفقرات ب١- ب٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣؛ أو

(ج) تأسيس مشروع مشترك حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"

أو إعادة تقييمها المحتمل في تاريخ الاقتناء.[٤]

إعادة تصنيف الأصول المالية (القسم ٤/٤)

إعادة تصنيف الأصول المالية

ب٤/٤/١ تتطلب الفقرة ٤/٤/١ من المنشأة إعادة تصنيف الأصول المالية إذا قامت المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة تلك الأصول المالية. ومن المتوقع أن تكون مثل هذه التغييرات نادرة جداً. وتحدد الإدارة العليا للمنشأة مثل هذه التغييرات نتيجةً للتغيرات الخارجية أو الداخلية ويجب أن تكون مهمة بالنسبة لعمليات المنشأة وأن يمكن إقامة الدليل عليها للأطراف الخارجية. وبناءً عليه، فإن تغيير نموذج أعمال المنشأة لن يحدث إلا عندما تبدأ المنشأة في تنفيذ نشاط يُعد مهماً بالنسبة لعملياتها، أو توقفه؛ على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة قد قامت باقتناء أو استبعاد أو إنهاء خط أعمال. ومن أمثلة تغيير نموذج الأعمال ما يلي:

---

٤ يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ اقتناء عقود بها مشتقات مُدمجة ضمن تجميع الأعمال.

(أ) منشأة لديها محفظة من القروض التجارية التي تحتفظ بها لبيعها في الأجل القصير. واستحوذت المنشأة على شركة تدير قروضاً تجارية ولديها نموذج أعمال يهدف إلى الاحتفاظ بالقروض لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولم تعُد محفظة القروض التجارية محتفظاً بها للبيع، وأصبحت تُدار الآن مع القروض التجارية التي تم اقتناؤها ويتم الاحتفاظ بها جميعاً لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

(ب) شركة للخدمات المالية تقرر إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد. ولم تعد تلك الأعمال تقبل أعمالاً جديدة وتعكف شركة الخدمات المالية على تسويق محفظتها من قروض الرهن العقاري لبيعها.

ب٤/٤/٢ يجب إحداث تغيير في هدف نموذج أعمال المنشأة قبل تاريخ إعادة التصنيف. فعلى سبيل المثال، إذا قررت شركة للخدمات المالية في ١٥ فبراير إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد وبالتالي يجب عليها إعادة تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة بذلك في ١ أبريل (أي أول يوم من فترة التقرير التالية للمنشأة)، فإن المنشأة يجب عليها عدم قبول أعمال جديدة لخدمات الرهن العقاري للأفراد أو القيام بأية صورة أخرى بمزاولة أنشطة تتفق مع نموذج أعمالها السابق، بعد ١٥ فبراير.

ب٤/٤/٣ لا يُعد ما يلي تغييرات في نموذج الأعمال:

(أ) تغيير في القصد المتعلق بأصول مالية معينة (حتى في حالات التغيرات المهمة في ظروف السوق).

(ب) الاختفاء المؤقت لسوق معينة للأصول المالية.

(ج) نقل أصول مالية بين أجزاء من المنشأة لها نماذج أعمال مختلفة.

القياس (الفصل ٥)

القياس الأولي (القسم ٥/١)

ب٥/١/١ عادة ما تكون القيمة العادلة لأداة مالية عند الإثبات الأولي هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المقدم أو المستلم، انظر أيضاً الفقرة ب٥/١/٢أ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣). ومع ذلك، إذا كان جزء من العوض المُقدم أو المُستلم هو مقابل شيء بخلاف الأداة المالية، فيجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية. فعلى سبيل المثال، القيمة العادلة لقرض أو مبلغ مستحق التحصيل طويل الأجل لا يحمل أية فائدة، يمكن قياسها بأنها القيمة الحالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام معدل أو معدلات الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة والأجل ونوع معدل الفائدة والعوامل الأخرى) لها تصنيف ائتماني مشابه. وأي مبلغ إضافي يتم إقراضه يُعد مصروفاً أو تخفيضاً في الدخل ما لم يتأهل للإثبات على أنه نوع آخر من الأصول.

ب٥/١/٢ إذا قامت المنشأة باستحداث قرض بمعدل فائدة غير معدل السوق (مثلاً ٥ في المائة في حين أن معدل السوق للقروض المشابهة هو ٨ في المائة)، وتسلمت رسم إنشاء القرض على أنه تعويض، فإن المنشأة تقوم بإثبات القرض بقيمته العادلة، أي بالصافي بعد خصم الرسم الذي تستلمه.

ب٥/١/٢أ عادة ما يكون سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المُقدم أو المُستلم، انظر أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإثبات الأولي. وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تختلف عن سعر المعاملة كما هو مذكور في الفقرة ٥/١/١أ، فيجب على المنشأة المحاسبة عن تلك الأداة في ذلك التاريخ كما يلي:

(أ) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة ٥/١/١، إذا كان هناك دليل على تلك القيمة العادلة من خلال سعر معلن في سوق نشطة لأصل أو التزام مطابق (أي مدخل من المستوى ١) أو بالاستناد إلى طريقة تقويم تستخدم فقط بيانات من الأسواق الممكن رصدها. ويجب على المنشأة إثبات الفرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسعر المعاملة على أنه مكسب أو خسارة.

(ب) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة ٥/١/١، والمعدل لتأجيل الفرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسعر المعاملة، فيما يخص جميع الحالات الأخرى. وبعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة إثبات ذلك الفرق المؤجل على أنه مكسب أو خسارة فقط بالقدر الذي يكون ناشئاً فيه عن تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) يأخذه المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام.

القياس اللاحق (القسمان ٢/٥ و٣/٥)

ب١/٢/٥ في حالة قياس أداة مالية، كان قد تم إثباتها سابقاً على أنها أصل مالي، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وانخفاض قيمتها العادلة دون الصفر، فإنها تُعد التزاماً مالياً يتم قياسه وفقاً للفقرة ١/٢/٤. وبالرغم من ذلك، فإن العقود المختلطة التي يكون المضيف فيها أصلاً يقع ضمن نطاق هذا المعيار تُقاس دائماً وفقاً للفقرة ٢/٣/٤.

ب٢/٢/٥ يوضح المثال الآتي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة مع عرض التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ أو ٢/١/٤أ. اقتنت منشأة أصلاً مالياً مقابل ١٠٠ وحدة عملة زائد عمولة شراء قدرها ٢ وحدة عملة. في البداية، تقوم المنشأة بإثبات الأصل بمبلغ ١٠٢ وحدة عملة. وتنتهي فترة التقرير بعد يوم، عندما يكون سعر الأصل المعلن في السوق ١٠٠ وحدة عملة. وفي حالة بيع الأصل، ستُدفع عمولة قدرها ٣ وحدات عملة. في ذلك التاريخ، تقيس المنشأة الأصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (دون اعتبار للعمولة المحتملة عند البيع) وتثبت خسارة قدرها ٢ وحدة عملة ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي حالة قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ، فإن تكاليف المعاملة يتم استنفادها ضمن الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

ب٢/٢/٥أ يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الالتزام المالي والإثبات اللاحق للمكاسب والخسائر الموضحة في الفقرة ب٢/١/٥أ متفقاً مع متطلبات هذا المعيار.

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية وعقود تلك الاستثمارات

ب٣/٢/٥ يجب قياس جميع الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية وعقود تلك الأدوات بالقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، ففي حالات محدودة، قد تكون التكلفة تقديراً مناسباً للقيمة العادلة. وقد تكون تلك هي الحالة إذا كانت أحدث معلومات متاحة غير كافية لقياس القيمة العادلة، أو إذا كان هناك مدى واسع من قياسات القيمة العادلة المحتملة وكانت التكلفة تعبر عن أفضل تقدير للقيمة العادلة ضمن ذلك المدى.

ب٤/٢/٥ تشمل المؤشرات على أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة:

(أ) حدوث تغير كبير في أداء المنشأة المُستثمر فيها بالمقارنة مع الموازنات أو الخطط أو مراحل الإنجاز.

(ب) حدوث تغيرات في توقع أنه سيتم تحقيق مراحل إنجاز المنتجات الفنية للمنشأة المستثمر فيها.

(ج) حدوث تغير مهم في السوق يمس حقوق ملكية المنشأة المُستثمر فيها أو منتجاتها أو منتجاتها المحتملة.

(د) حدوث تغير مهم في الاقتصاد العالمي أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة المُستثمر فيها.

(هـ) حدوث تغير مهم في أداء المنشآت المماثلة، أو في التقويمات التي تنطوي عليها السوق الكلية.

(و) الشئون الداخلية للمنشأة المُستثمر فيها مثل الغش أو الخلافات التجارية أو الدعاوى القضائية أو التغييرات في الإدارة أو الاستراتيجية.

(ز) وجود دليل من المعاملات الخارجية في حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُستثمر فيها، سواءً المعاملات التي تنفذها المنشأة المُستثمر فيها (مثل إصدار جديد لحقوق الملكية)، أو من خلال عمليات نقل أدوات حقوق الملكية بين أطراف ثالثة.

ب٥/٢/٥ القائمة الواردة في الفقرة ب٤/٢/٥ ليست شاملة. ويجب على المنشأة استخدام جميع المعلومات المتعلقة بأداء وعمليات المنشأة المُستثمر فيها التي تصبح متاحة بعد تاريخ الإثبات الأولي. وفي حال وجود أي من هذه العوامل ذات الصلة، فإنها قد تدل على أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة.

ب٦/٢/٥ التكلفة ليست أبداً أفضل تقدير للقيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المتداولة (أو عقود أدوات حقوق الملكية المتداولة).

قياس التكلفة المستنفدة (القسم ٤/٥)

طريقة الفائدة الفعلية

ب٥/٤/١ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تحدد المنشأة الأتعاب التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للأداة المالية. وقد لا يكون وصف أتعاب الخدمات المالية مؤشراً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة. وتُعالج الأتعاب التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للأداة المالية على أنها تعديل على معدل الفائدة الفعلية، ما لم يتم قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة، مع إثبات التغير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وفي تلك الحالات، يتم إثبات الأتعاب على أنها إيراد أو مصروف عند الإثبات الأولي للأداة.

ب٥/٤/٢ تشمل الأتعاب التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية:

(أ) أتعاب الاستحداث التي تتسلمها المنشأة والمتعلقة بإنشاء أو اقتناء أصل مالي. وقد تتضمن مثل هذه الأتعاب تعويضاً عن أنشطة مثل تقويم الحالة المالية للمقترض، وتقويم وتسجيل الضمانات والضمان الرهني وترتيبات الضمان الأخرى، والتفاوض على شروط الأداة، وإعداد المستندات ومعالجتها، وإتمام المعاملة. وتُعد هذه الأتعاب جزءاً لا يتجزأ من استحداث الارتباط بالأداة المالية الناتجة.

(ب) أتعاب التعهد التي تتسلمها المنشأة لاستحداث قرض عندما لا يتم قياس التعهد بتقديم القرض وفقاً للفقرة ٤/٢/١(أ) ويكون من المرجح دخول المنشأة في ترتيب إقراض محدد. تُعد هذه الأتعاب بمثابة تعويض عن الارتباط المستمر باقتناء أداة مالية. وإذا انقضى التعهد دون تقديم المنشأة للقرض، يتم إثبات الأتعاب على أنها إيرادات عند الانقضاء.

(ج) أتعاب الاستحداث التي تُدفع عند إصدار الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة. تُعد هذه الأتعاب جزءاً لا يتجزأ من استحداث الارتباط بالالتزام المالي. وتميز المنشأة الأتعاب والتكاليف التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للالتزام المالي عن أتعاب الاستحداث وتكاليف المعاملة المتعلقة بالحق في تقديم الخدمات، مثل خدمات إدارة الاستثمار.

ب٥/٤/٣ تشمل الأتعاب التي لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية والتي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥:

(أ) الأتعاب التي يتم تحميلها مقابل خدمة قرض؛

(ب) أتعاب التعهد لاستحداث قرض عندما يكون التعهد بتقديم القرض لا يتم قياسه وفقاً للفقرة ٤/٢/١(أ) ومن غير المحتمل أن يتم الدخول في ترتيب إقراض محدد؛

(ج) أتعاب القرض المشترك التي تتسلمها المنشأة التي تقوم بالترتيب لقرض ولا تبقي على جزء من حزمة القرض لنفسها (أو تبقي على جزء بمعدل الفائدة الفعلية نفسه الذي يحصل عليه المشاركون الآخرون مقابل المخاطر المماثلة).

ب٥/٤/٤ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تقوم المنشأة عموماً باستنفاد أي أتعاب وأية نقاط يتم دفعها أو استلامها وأية تكاليف للمعاملة وأية علاوات أو خصومات أخرى تُدرج ضمن احتساب معدل الفائدة الفعلية، على مدى العمر المتوقع للأداة المالية. ومع ذلك، يتم استخدام فترة أقصر إذا كانت هذه الفترة هي التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو استلامها أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات. وتكون هذه هي الحال عندما يتم إعادة تسعير المتغير، الذي ترتبط به الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو استلامها أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات، إلى معدلات السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة المالية. وفي مثل هذه الحالة، تكون فترة الاستنفاد المناسبة هي الفترة حتى تاريخ إعادة التسعير التالي. فعلى سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة مالية بمعدل معوم يعكس الفائدة التي استحقت على تلك الأداة المالية منذ آخر مرة تم دفع الفائدة فيها، أو التغيرات في معدلات السوق منذ إعادة تعيين معدل الفائدة المعوم إلى معدلات السوق، فإنه يتم استنفاده حتى التاريخ التالي الذي يتم فيه إعادة تعيين الفائدة المعومة إلى معدلات السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم يرتبط بالفترة الممتدة حتى التاريخ التالي لإعادة تعيين الفائدة، لأنه في ذلك التاريخ يتم إعادة تعيين المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي معدلات الفائدة) إلى معدلات السوق. وبالرغم من ذلك، إذا كانت العلاوة أو الخصم ناتجاً عن تغير في هامش الائتمان أعلى من المعدل المعوم المحدد في الأداة المالية، أو متغيرات أخرى لا يتم إعادة تعيينها إلى معدلات السوق، فإنه يتم استنفاده على مدى العمر المتوقع للأداة المالية.

ب٥/٤/٥ فيما يخص الأصول المالية التي لها معدلات معومة والالتزامات المالية التي لها معدلات معومة، يؤدي إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية، لتعكس التحركات في معدلات الفائدة في السوق، إلى تعديل معدل الفائدة الفعلية. وإذا تم إثبات أصل مالي له معدل معوم أو التزام مالي له معدل معوم –بشكل أولي- بمبلغ مساوٍ للمبلغ الأصلي مستحق التحصيل أو السداد عند الاستحقاق، فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية لا يكون له عادةً أي أثر مهم على المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام.

ب٦/٤/٥ إذا نقحت المنشأة تقديراتها للمدفوعات أو المقبوضات (باستثناء التعديلات التي تتم وفقاً للفقرة ٣/٤/٥ والتغيرات في تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة)، فيجب عليها تعديل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي أو التكلفة المستنفدة للالتزام المالي (أو لمجموعة الأدوات المالية) ليعكس التدفقات النقدية التعاقدية الفعلية والمُقدرة المنقحة. وتقوم المنشأة بإعادة احتساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي أو التكلفة المستنفدة للالتزام المالي على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية المُقدرة التي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأداة المالية (أو معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُستَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط) أو عند الاقتضاء، معدل الفائدة الفعلية المُنقح المحسوب وفقاً للفقرة ١٠/٥/٦. ويتم إثبات التعديل ضمن الربح أو الخسارة على أنه دخل أو مصروف.

ب٧/٤/٥ في بعض الحالات، يُعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي لأن المخاطر الائتمانية تكون عالية جداً، وفي حالة الشراء، يتم اقتناؤه بخصم كبير. وتُعد المنشأة مطالبة بإدراج الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية ضمن التدفقات النقدية المقدرة عند احتساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية التي تُعد مشتراة أو مُستَحْدَثة وذات مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي. وبالرغم من ذلك، لا يعني هذا أن معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية ينبغي تطبيقه لمجرد أن الأصل المالي له مخاطر ائتمانية عالية عند الإثبات الأولي.

تكاليف المعاملة

ب٨/٤/٥ تشمل تكاليف المعاملة الأتعاب والعمولة التي تدفع إلى الوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يعملون بصفة وكلاء بيع)، والمستشارين والوسطاء والمتعاملين، والرسوم التي تتقاضاها الجهات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية، وضرائب ورسوم النقل. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين أو تكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الحفظ.

الشطب

ب٩/٤/٥ قد يكون الشطب متعلقاً بأصل مالي بأكمله أو بجزء منه. فعلى سبيل المثال، تخطط منشأة لفرض ضمان رهني على أصل مالي ولا تتوقع استرداد أكثر من ٣٠ في المائة من الأصل المالي من الضمان الرهني. فإذا لم يكن لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد أي تدفقات نقدية إضافية من الأصل المالي، فينبغي عليها شطب نسبة ٧٠ في المائة المتبقية من الأصل المالي.

الهبوط (القسم ٥/٥)

أساس التقييم الجماعي والمنفرد

ب١/٥/٥ لتحقيق الهدف من إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر للزيادات الكبيرة في الخسائر الائتمانية منذ الإثبات الأولي، قد يكون من الضروري إجراء تقييم للزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي عن طريق النظر في المعلومات الدالة على حدوث زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية، على سبيل المثال، لمجموعة أو مجموعة فرعية من الأدوات المالية. وهذا لضمان أن تحقق المنشأة الهدف من إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تكون هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية، حتى لو كانت الأدلة غير متاحة بعد على حدوث مثل هذه الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية على مستوى كل أداة بمفردها.

ب٢/٥/٥ الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر هي عموماً تلك المتوقع إثباتها قبل أن تتجاوز الأداة المالية موعد استحقاقها. وترتفع عادةً المخاطر الائتمانية بشكل كبير قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها أو عند ملاحظة عوامل أخرى للتأخر في السداد خاصة بالمقترض (على سبيل المثال، التعديل أو إعادة الهيكلة). وتبعاً لذلك، فعندما تتوفر معلومات معقولة ومؤيدة ذات طابع مستشرف

للمستقبل أكثر من كونها معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب استخدامها لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ب٣/٥/٥ وبالرغم من ذلك، فتبعاً لطبيعة الأدوات المالية ومعلومات المخاطر الائتمانية المتاحة عن مجموعات معينة من الأدوات المالية، فقد لا يكون باستطاعة المنشأة تحديد التغيرات المهمة في المخاطر الائتمانية لأدوات مالية بعينها قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها. وقد يكون هذا هو الحال فيما يخص أدوات مالية مثل قروض الأفراد التي ينعدم أو يقل وجود معلومات حديثة عن مخاطرها الائتمانية، والتي يتم الحصول عليها ومتابعتها عادةً على أساس كل أداة بعينها، إلى أن يخالف العميل الشروط التعاقدية. وإذا لم يتم رصد تغيرات في المخاطر الائتمانية للأدوات المالية المنفردة قبل أن تصبح متجاوزة لموعد استحقاقها، فإن مخصص الخسارة المُستند فقط إلى المعلومات الائتمانية على مستوى كل أداة مالية بمفردها لن يعبر بصدق عن التغيرات في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي.

ب٤/٥/٥ في بعض الحالات، لا تتوفر لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أساس كل أداة بعينها. وفي تلك الحالة، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب قياسها على أساس جماعي يأخذ في الحسبان المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية. ويجب ألا تقتصر هذه المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية على المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق، وإنما يجب أن تتضمن أيضاً جميع المعلومات الائتمانية ذات الصلة، بما في ذلك معلومات عن الاقتصاد الكلي ذات نظرة مستقبلية، وذلك من أجل التحديد التقريبي لنتيجة إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تكون هناك زيادة كبيرة قد حدثت في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي على مستوى كل أداة بمفردها.

ب٥/٥/٥ لغرض تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية وإثبات مخصص خسارة على أساس جماعي، تستطيع المنشأة تجميع الأدوات المالية على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة بهدف تسهيل إجراء تحليل يهدف إلى التمكين من تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية في الوقت المناسب. ولا ينبغي للمنشأة أن تحجب هذه المعلومات عن طريق الجمع بين الأدوات المالية التي لها خصائص خطر مختلفة. ومن أمثلة خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) نوع الأداة؛

(ب) تصنيفات المخاطر الائتمانية؛

(ج) نوع الضمان الرهني؛

(د) تاريخ الإثبات الأولي؛

(هـ) المدة المتبقية حتى الاستحقاق؛

(و) الصناعة؛

(ز) الموقع الجغرافي للمقترض؛

(ح) قيمة الضمان الرهني بالنسبة إلى الأصل المالي إذا كان له أثر على احتمال حدوث تعثر في السداد (على سبيل المثال، القروض التي لا تخضع لحق الرجوع في بعض الدول أو نسب القروض إلى القيمة).

ب٦/٥/٥ تتطلب الفقرة ٤/٥/٥ إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جميع الأدوات المالية التي حدثت زيادات كبيرة في مخاطرها الائتمانية منذ الإثبات الأولي. ولتحقيق هذا الهدف، إذا لم تكن المنشأة قادرة على تجميع الأدوات المالية التي تعتبر أن مخاطرها الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، فينبغي على المنشأة إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جزء الأصول المالية الذي يُفترض أن خسائره الائتمانية قد زادت بشكل كبير. كما إن تجميع الأدوات المالية لتقييم ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي قد يتغير بمرور الوقت كلما توفرت معلومات جديدة عن مجموعات الأدوات المالية أو عن كل أداة مالية بمفردها.

توقيت إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر

ب٧/٥/٥ يستند تقييم ما إذا كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب إثباتها إلى وجود زيادات كبيرة في احتمال أو في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الإثبات الأولي (بغض النظر عمّا إذا كانت الأداة المالية قد تم إعادة تسعيرها لتعكس زيادة في المخاطر الائتمانية) بدلاً

من الاستناد إلى أدلة حدوث هبوط في المستوى الائتماني للأصل المالي في تاريخ إعداد التقرير أو حدوث تعثر فعلي في السداد. وعموماً، سيكون هناك ارتفاع كبير في المخاطر الائتمانية قبل أن يصبح الأصل المالي ذا مستوى ائتماني هابط أو قبل حدوث تعثر فعلي في السداد.

ب٨/٥/٥ فيما يخص التعهدات بتقديم القروض، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في سداد القرض الذي يتعلق به التعهد. وفيما يخص عقود الضمان المالي، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر أن المدين المحدد سوف يتعثر في سداد العقد.

ب٩/٥/٥ تعتمد أهمية التغير في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي على مخاطر حدوث تعثر في السداد كما هي عند الإثبات الأولي. وعليه، فإن حدوث تغير معين، بالمعنى المطلق، في مخاطر حدوث تعثر في السداد سيكون أكثر أهمية للأداة المالية التي تقل المخاطر الأولية لحدوث تعثر في سدادها بالمقارنة بالأداة المالية التي ترتفع المخاطر الأولية لحدوث تعثر في سدادها.

ب١٠/٥/٥ كلما طال العمر المتوقع للأداة، ارتفعت مخاطر حدوث تعثر في سداد الأدوات المالية التي لها مخاطر ائتمانية مماثلة؛ فعلى سبيل المثال، مخاطر حدوث تعثر في سداد سند تصنيفه أأأ وعمره المتوقع ١٠ سنوات أعلى من مخاطر سند تصنيفه أأأ وعمره المتوقع خمس سنوات.

ب١١/٥/٥ بسبب العلاقة بين العمر المتوقع ومخاطر حدوث التعثر في السداد، فإن التغير في المخاطر الائتمانية لا يمكن تقييمه بمجرد مقارنة التغير في المخاطر المطلقة لحدوث تعثر في السداد بمرور الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا كانت مخاطر حدوث تعثر في سداد أداة مالية عمرها المتوقع ١٠ سنوات عند الإثبات الأولي مطابقة لمخاطر حدوث تعثر في سداد تلك الأداة المالية عندما يكون عمرها المتوقع في فترة لاحقة هو خمس سنوات فقط، فإن ذلك قد يشير إلى حدوث زيادة في المخاطر الائتمانية. وهذا لأن مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر المتوقع تقل عادةً مع مرور الوقت إذا بقيت المخاطر الائتمانية دون تغير وأصبحت الأداة المالية أقرب إلى تاريخ الاستحقاق. وبالرغم من ذلك، ففيما يخص الأدوات المالية التي عليها واجبات بأداء دفعات كبيرة فقط قريباً من تاريخ استحقاق الأداة المالية، فإن مخاطر حدوث التعثر في السداد قد لا تنخفض بالضرورة مع مرور الوقت. وفي مثل هذه الحالة، ينبغي على المنشأة أن تأخذ أيضاً في الحسبان العوامل النوعية الأخرى التي تبرهن على ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي.

ب١٢/٥/٥ يجوز للمنشأة تطبيق مناهج متنوعة عند تقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي أو عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويجوز للمنشأة تطبيق مناهج مختلفة للأدوات المالية المختلفة. وقد يكون المنهج الذي لا يتضمن احتمالاً صريحاً للتعثر في السداد على أنه مدخل في حد ذاته، مثل منهج معدل الخسائر الائتمانية، متفقاً مع المتطلبات الواردة في هذا المعيار، شريطة أن يكون باستطاعة المنشأة فصل التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد عن التغيرات في المحركات الأخرى للخسائر الائتمانية المتوقعة، مثل الضمان الرهني، وأخذ ما يلي في الحسبان عند إجراء التقييم:

(أ) التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الإثبات الأولي؛

(ب) العمر المتوقع للأداة المالية؛

(ج) المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما التي قد تؤثر على المخاطر الائتمانية.

ب١٣/٥/٥ ينبغي على الطرق المستخدمة لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي أن تأخذ في الحسبان خصائص الأداة المالية (أو مجموعة الأدوات المالية) وأنماط التعثر في سداد الأدوات المالية المماثلة في السابق. وبالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٩/٥/٥، ففيما يخص الأدوات المالية التي أنماط التعثر في سدادها غير مركزة في وقت معين خلال العمر المتوقع للأداة المالية، فإن التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهراً التالية قد تكون تقريباً معقولاً للتغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر. وفي مثل هذه الحالات، يجوز للمنشأة استخدام التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهراً التالية لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي، وذلك ما لم تشر الظروف إلى ضرورة إجراء تقييم على مدى العمر.

ب١٤/٥/٥ بالرغم من ذلك، ففيما يخص بعض الأدوات المالية، أو في بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب استخدام التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهراً التالية لتحديد ما إذا كان ينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد خلال ١٢ شهراً التالية أساساً ملائماً لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت على أداة مالية يتجاوز أجل استحقاقها ١٢ شهراً عندما:

(أ) يكون على الأداة المالية واجبات بأداء دفعات كبيرة فقط بعد ١٢ شهراً التالية؛ أو

(ب) تحدث تغيرات في الاقتصاد الكلي ذي الصلة أو في العوامل الأخرى المتعلقة بالائتمان ولا تنعكس بشكلٍ كافٍ في مخاطر حدوث تعثر في السداد خلال ١٢ شهراً التالية؛ أو

(ج) يكون للتغيرات في العوامل المتعلقة بالائتمان تأثير على المخاطر الائتمانية للأداة المالية (أو يكون لها أثر أكثر وضوحاً) فقط بعد ١٢ شهراً.

تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي

ب١٥/٥/٥ عند تحديد ما إذا كان مطلوباً إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي قد تؤثر في المخاطر الائتمانية على أداة مالية وفقاً للفقرة ١٧/٥/٥(ج). ولا يلزم المنشأة إجراء بحثٍ وافٍ عن المعلومات عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الإثبات الأولي.

ب١٦/٥/٥ إن تحليل المخاطر الائتمانية هو تحليل متعدد العوامل وشامل؛ ويعتمد مدى ملاءمة عامل معين، ووزنه مقارنة بالعوامل الأخرى، على نوع المنتج وخصائص الأدوات المالية والمقترض وكذلك المنطقة الجغرافية. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والمتعلقة بالأداة المالية التي يتم تقييمها. وبالرغم من ذلك، بعض العوامل أو المؤشرات قد لا يمكن تحديدها على مستوى كل أداة مالية بمفردها. وفي مثل هذه الحالة، ينبغي تقييم العوامل أو المؤشرات للمحافظ المناسبة أو مجموعات المحافظ المناسبة أو الأجزاء المناسبة من محفظة للأدوات المالية لتحديد ما إذا كان المتطلب الوارد في الفقرة ٣/٥/٥ لإثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر قد تم استيفاؤه.

ب١٧/٥/٥ قد تكون قائمة المعلومات الآتية غير الشاملة ملائمة لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية:

(أ) التغيرات المهمة في مؤشرات السعر الداخلية للمخاطر الائتمانية الناتجة عن تغير في المخاطر الائتمانية منذ البداية، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، هامش الائتمان الذي ينشأ إذا ما تم مجدداً استحداث أو إصدار أداة مالية معينة أو أداة مالية مشابهة، بنفس الشروط ومع نفس الطرف المقابل، في تاريخ التقرير.

(ب) التغيرات الأخرى في معدلات أو شروط أداة مالية قائمة والتي ستختلف بشكل كبير إذا ما تم مجدداً استحداث أو إصدار الأداة في تاريخ التقرير (مثل شروط أكثر تشدداً، أو زيادة مبالغ الضمان الرهني أو الضمانات، أو تغطية بدخل أعلى) بسبب تغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة المالية منذ إثباتها الأولي.

(ج) التغيرات المهمة في مؤشرات السوق الخارجية للمخاطر الائتمانية لأداة مالية معينة أو لأدوات مالية مشابهة لها نفس العمر المتوقع. وتشمل التغيرات في مؤشرات السوق للمخاطر الائتمانية، على سبيل المثال لا الحصر:

(١) هامش الائتمان؛

(٢) أسعار مقايضة التعثر في الائتمان للمقترض؛

(٣) طول مدة انخفاض القيمة العادلة لأصل مالي عن تكلفته المستنفدة، ومدى هذا الانخفاض؛

(٤) معلومات السوق الأخرى المتعلقة بالمقترض، مثل التغيرات في سعر أدوات دين المقترض وأدوات حقوق ملكيته.

(د) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في التصنيف الائتماني الخارجي للأداة المالية.

(هـ) التدني الفعلي أو المتوقع في التصنيف الائتماني للمقترض أو الانخفاض في النقاط السلوكية المسجلة التي تستخدم في تقييم المخاطر الائتمانية داخلياً. وتزيد إمكانية الاعتماد على التصنيفات الائتمانية الداخلية والنقاط السلوكية المسجلة عندما يتم ربطها بالتصنيفات الخارجية أو تأييدها بدراسات للتعثر في السداد.

(و) التغيرات العكسية الحالية أو المتوقعة في الأعمال، أو في الظروف المالية أو الاقتصادية التي يتوقع أن تتسبب في حدوث تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بواجبات ديونه، مثل حدوث زيادة فعلية أو متوقعة في معدلات الفائدة أو زيادة فعلية أو متوقعة مهمة في معدلات البطالة.

(ز) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في النتائج التشغيلية للمقترض. ومن أمثلة ذلك التقلص الفعلي أو المتوقع للإيرادات أو هوامش الربح، أو الزيادة الفعلية أو المتوقعة في المخاطر التشغيلية، أو القصور الفعلي أو المتوقع في رأس المال العامل، أو الانخفاض الفعلي أو المتوقع في جودة الأصل، أو الزيادة الفعلية أو المتوقعة في الرفع المالي للميزانية العمومية، أو السيولة، أو المشاكل الإدارية، أو التغير في نطاق الأعمال أو الهيكل التنظيمي (مثل عدم استمرار قطاع من الأعمال) التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بواجبات ديونه.

(ح) الزيادات المهمة في المخاطر الائتمانية على الأدوات المالية الأخرى لنفس المقترض.

(ط) التغير العكسي الفعلي أو المتوقع المهم في البيئة التنظيمية أو الاقتصادية أو التقنية للمقترض الذي ينتج عنه تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بواجبات ديونه، مثل التراجع في الطلب على منتجات المقترض المخصصة للبيع بسبب حدوث تحول في التقنية.

(ي) التغيرات المهمة في قيمة الضمان الرهني الداعم للواجب أو في جودة ضمانات الطرف الثالث أو التعزيزات الائتمانية، التي يتوقع أن تقلص من الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء الدفعات التعاقدية المجدولة أو التي تؤثر بأية صورة أخرى على احتمال حدوث تعثر في السداد. فعلى سبيل المثال، إذا تراجعت قيمة ضمان رهني بسبب تراجع أسعار المساكن، فإن المقترضين في بعض الدول يكون لديهم حافز أكبر للتعثر في سداد رهوناتهم العقارية.

(ك) التغير المهم في جودة الضمان المقدم من مساهم (أو والدي الفرد) إذا كان المساهم (أو الوالدين) لديهم حافز وقدرة مالية على منع التعثر في السداد من خلال ضخ رأس مال أو نقد.

(ل) التغيرات المهمة، مثل التخفيضات في الدعم المالي المقدم من المنشأة الأم أو منشأة زميلة أخرى أو التغير الفعلي أو المتوقع المهم في جودة تعزيز ائتماني، والتي يتوقع أن تقلل من الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء الدفعات التعاقدية المجدولة. وتتضمن تعزيزات أو دعم جودة الائتمان مراعاة الوضع المالي للضامن، وفيما يتعلق بالحصص المُصدرة في توريق، ما إذا كان من المتوقع أن تكون الحصص التالية في استحقاقها قادرة على استيعاب الخسائر الائتمانية المتوقعة (على سبيل المثال، الخسائر من القروض المتعلقة بالضمان).

(م) التغيرات المتوقعة في وثائق القرض بما في ذلك أي خرق متوقع للعقد قد يؤدي إلى تنازلات عن شروط أو إلى تعديلات فيها، أو فترات الإعفاء من دفع الفائدة، أو الزيادات في معدلات الفائدة، أو طلب ضمانات أو ضمانات رهنية إضافية، أو التغيرات الأخرى في الإطار التعاقدي للأداة.

(ن) التغيرات المهمة في الأداء والسلوك المتوقع للمقترض، بما في ذلك التغيرات في وضع الدفع من جانب المقترضين ضمن المجموعة (على سبيل المثال، حدوث زيادة في العدد أو المدى المتوقع للدفعات التعاقدية التي تُدفع متأخرة أو حدوث زيادات كبيرة في العدد المتوقع للمقترضين من خلال بطاقات الائتمان الذين يتوقع أن يتجاوزوا أو يقتربوا من حدهم الائتماني أو الذين يتوقع أن يسددوا مبالغ الحد الأدنى الشهرية).

(س) التغييرات في منهج المنشأة لإدارة الائتمان فيما يتعلق بالأداة المالية؛ أي استناداً إلى ظهور مؤشرات على حدوث تغيرات في المخاطر الائتمانية، وتوقع أن تصبح ممارسة المنشأة لإدارة المخاطر الائتمانية أكثر نشاطاً أو توقع أن تركز على إدارة الأداة، بما في ذلك إخضاع الأداة لمتابعة أو مراقبة أدق، أو تَدخُّل المنشأة تحديداً مع المقترض.

(ع) المعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، بما في ذلك الافتراض الممكن دحضه كما هو موضح في الفقرة ٥/٥/١١.

ب٥/٥/١٨ في بعض الحالات، قد تكون المعلومات النوعية والمعلومات الكمية غير الإحصائية المتاحة كافية لتحديد أن الأداة المالية قد استوفت الضوابط لإثبات مخصص خسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. أي أنه لا حاجة لتدفق المعلومات من خلال نموذج إحصائي أو عملية تصنيف ائتماني لتحديد ما إذا كانت قد حدثت زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية. وفي حالات أخرى، قد يلزم المنشأة أن تأخذ في الحسبان معلومات أخرى، بما في ذلك المعلومات التي توفرها النماذج الإحصائية أو عمليات التصنيف الائتماني. وبدلاً من ذلك، تستطيع المنشأة الاستناد في تقييمها إلى كلا النوعين من المعلومات، أي العوامل النوعية التي لا يتم الحصول عليها من خلال آلية التصنيف الداخلية وفئة محددة للتصنيف الداخلي في فترة التقرير، مع الأخذ في الحسبان خصائص المخاطر الائتمانية عند الإثبات الأولي، إذا كان كلا النوعين من المعلومات مناسبين.

الافتراض الممكن دحضه بتجاوز موعد الاستحقاق بأكثر من ثلاثين يوماً

ب١٩/٥/٥ لا يُعد الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ١١/٥/٥ مؤشراً مطلقاً على وجوب إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، ولكنه يفترض أن يكون آخر نقطة ينبغي عندها إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر حتى عند استخدام معلومات مستشرفة للمستقبل (بما في ذلك عوامل الاقتصاد الكلي على مستوى المحفظة).

ب٢٠/٥/٥ يمكن للمنشأة دحض هذا الافتراض، ولكنها لا تستطيع القيام بذلك إلا عندما تتوفر لديها معلومات معقولة ومؤيدة تبرهن على أنه حتى إذا تجاوزت الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بأكثر من ثلاثين يوماً فإن ذلك لا يمثل زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية. ومثال ذلك، عندما يكون عدم الدفع سهواً إدارياً، وليس ناتجاً عن صعوبات مالية تواجه المقترض، أو يكون لدى المنشأة اطلاع على أدلة تاريخية تبرهن على عدم وجود أية علاقة متبادلة بين الزيادات الكبيرة في مخاطر التعثر في السداد والأصول المالية التي تجاوزت دفعاتها موعد استحقاقها بأكثر من ثلاثين يوماً، ولكن تلك الأدلة تحدد وجود مثل تلك العلاقة المتبادلة عندما تكون الدفعات قد تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ٦٠ يوماً.

ب٢١/٥/٥ لا تستطيع المنشأة ضبط توقيت الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية وإثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مع الوقت الذي يُعد الأصل المالي فيه أصلاً ذا مستوى ائتماني هابط أو مع تعريف المنشأة الداخلي للتعثر في السداد.

الأدوات المالية ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة في تاريخ التقرير

ب٢٢/٥/٥ تُعد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية منخفضة لأغراض الفقرة ١٠/٥/٥، إذا كانت للأداة المالية مخاطر منخفضة للتعثر في سدادها، وكان للمقترض قدرة كبيرة على الوفاء بواجباته من التدفقات النقدية التعاقدية في الأجل القريب وكان من المحتمل، ولكن ليس بالضرورة، أن تقلل التغيرات العكسية في الظروف الاقتصادية وظروف الأعمال في الأجل البعيد من قدرة المقترض على الوفاء بواجباته من التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تُعد الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة عندما تُعد أنها ذات مخاطر خسارة منخفضة فقط بسبب قيمة الضمان الرهني والأداة المالية بدون ذلك الضمان الرهني لن تُعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. ولا تُعد الأدوات المالية أيضاً ذات مخاطر ائتمانية منخفضة لمجرد أن لها مخاطر تعثر في السداد أقل من الأدوات المالية الأخرى للمنشأة أو بالنسبة للمخاطر الائتمانية في الدولة التي تعمل المنشأة في نطاقها.

ب٢٣/٥/٥ لتحديد ما إذا كانت للأداة المالية مخاطر ائتمانية منخفضة، يمكن للمنشأة استخدام تصنيفاتها الداخلية للمخاطر الائتمانية أو منهجياتها الأخرى التي تتفق مع تعريف عالمي متفق عليه للمخاطر الائتمانية المنخفضة والتي تأخذ في الحسبان مخاطر ونوع الأدوات المالية التي يتم تقييمها. والتصنيف الخارجي لـ "رتبة الاستثمار" هو مثال لأداة مالية قد تُعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ليس مطلوباً أن تكون الأدوات المالية مصنفة خارجياً لكي تُعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ينبغي أن تُعد الأداة ذات مخاطر ائتمانية منخفضة من منظور مشارك في السوق يأخذ في الحسبان جميع أحكام وشروط الأداة المالية.

ب٢٤/٥/٥ لا يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من أداة مالية لمجرد أنها كانت تُعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة في فترة التقرير السابقة وأصبحت لا تُعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت قد حدثت زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي وعليه ما إذا كان مطلوباً إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقاً للفقرة ٣/٥/٥.

التعديلات

ب٢٥/٥/٥ في بعض الحالات، يمكن أن تؤدي إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو تعديلها إلى إلغاء إثبات الأصل المالي الحالي وفقاً لهذا المعيار. وعندما ينتج عن تعديل الأصل المالي إلغاء إثبات الأصل المالي الحالي وما يتبع ذلك من إثبات الأصل المالي المعدل، فإن الأصل المعدل يُعد أصلاً مالياً "جديداً" لأغراض هذا المعيار.

ب٢٦/٥/٥ وبناءً عليه، يجب معامله تاريخ التعديل على أنه تاريخ الإثبات الأولي لذلك الأصل المالي عند تطبيق متطلبات الهبوط على الأصل المالي المعدل. وهذا يعني عادة قياس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً إلى حين استيفاء متطلبات إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر المبينة في الفقرة ٣/٥/٥. وبالرغم من ذلك، ففي بعض الحالات غير المعتادة عقب

إجراء تعديل ينتج عنه إلغاء إثبات الأصل المالي الأصلي، قد تكون هناك أدلة على أن الأصل المالي المعدل ذو مستوى ائتماني هابط عند إثباته الأولي، وعليه، فإن الأصل المالي ينبغي إثباته على أنه أصل مالي مُستحدث ذو مستوى ائتماني هابط. وقد يحدث هذا، على سبيل المثال، في موقف حدث فيه تعديل جوهري لأصل متعثر مما أدى إلى إلغاء إثبات الأصل المالي الأصلي. وفي مثل هذه الحالة، قد يمكن أن ينتج عن التعديل أصل مالي جديد ذو مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي.

ب٥/٥/٢٧ في حالة إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو تعديلها بأية صورة أخرى، ولكن الأصل المالي لم يتم إلغاء إثباته، فإن الأصل المالي لا يعد تلقائياً ذا مخاطر ائتمانية أقل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي على أساس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. ويشمل ذلك المعلومات التاريخية والمعلومات المستشرفة للمستقبل وإجراء تقييم للمخاطر الائتمانية على مدى العمر المتوقع للأصل المالي، يشمل المعلومات المتعلقة بالظروف التي أدت إلى التعديل. وقد تشمل الأدلة على أن ضوابط إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لم تعد مستوفاة السوابق التاريخية لأداء الدفعات حتى تاريخه وفي حينها، في مقابل الشروط التعاقدية المعدلة. وسيكون من اللازم عادةً أن يبدي العميل سلوكاً جيداً في الدفع بشكل ثابت على مدى فترة زمنية قبل اعتبار أن الخسائر الائتمانية قد انخفضت. فعلى سبيل المثال، لن تُمحى عادةً سوابق عدم الدفع أو الدفع غير المكتمل بمجرد أداء دفعة واحدة في الوقت المحدد عقب تعديل الشروط التعاقدية.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

الخسائر الائتمانية المتوقعة

ب٥/٥/٢٨ الخسائر الائتمانية المتوقعة هي تقدير مرجح بالاحتمالات للخسائر الائتمانية (أي القيمة الحالية لكل العجز النقدي) على مدى العمر المتوقع للأداة المالية. والعجز النقدي هو الفرق بين التدفقات النقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد والتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها. ونظراً لأن الخسائر الائتمانية المتوقعة تأخذ في الحسبان مبلغ وتوقيت الدفعات، فإن الخسائر الائتمانية تنشأ حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن تُؤدَى لها الدفعات بالكامل ولكن في وقت متأخر عن موعد الاستحقاق التعاقدي.

ب٥/٥/٢٩ فيما يخص الأصول المالية، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة بموجب العقد؛

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها.

ب٥/٥/٣٠ فيما يخص التعهدات بتقديم القروض التي لم يتم سحبها، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة إذا تم سحب القرض بواسطة المتعهد له بتقديم القرض؛

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها إذا تم سحب القرض.

ب٥/٥/٣١ يجب أن يكون تقدير المنشأة للخسائر الائتمانية المتوقعة من التعهدات بتقديم القروض متفقاً مع توقعاتها للمسحوبات من التعهد بتقديم القرض، أي يجب أن تأخذ في الحسبان الجزء المتوقع الذي سيتم سحبه من التعهد بتقديم القرض خلال ١٢ شهراً من تاريخ التقرير وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً، والجزء المتوقع الذي سيتم سحبه من التعهد بتقديم القرض على مدى العمر المتوقع للتعهد وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.

ب٥/٥/٣٢ فيما يخص عقد الضمان المالي، فإن المنشأة مطالبة بأداء الدفعات فقط في حالة تعثر المدين في السداد وفقاً لشروط الأداة المالية المضمونة. وبناءً عليه، فإن العجز النقدي هو الدفعات المتوقعة لتعويض حامل الأداة عن الخسائر الائتمانية التي يتكبدها مطروحاً منها أي مبالغ تتوقع المنشأة استلامها من حامل الأداة أو المدين أو أي طرف آخر. وإذا كان الأصل مضموناً بشكل كامل، فإن تقدير العجز النقدي لعقد الضمان المالي سيكون متفقاً مع تقديرات العجز النقدي للأصل الخاضع للضمان.

ب٥/٥/٣٣ فيما يخص الأصل المالي الذي يعد ذا مستوى ائتماني هابط في تاريخ التقرير، ولكنه ليس أصلاً مالياً مُستحدثاً أو مشترى ذا مستوى ائتماني هابط، يجب على المنشأة قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على أنها الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمخصومة بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل المالي. ويتم إثبات أي تعديل ضمن الربح أو الخسارة على أنه ربح أو خسارة من الهبوط.

ب٣٤/٥/٥ عند قياس مخصص الخسارة للمبالغ مستحقة التحصيل في عقد إيجار، ينبغي أن تكون التدفقات النقدية المستخدمة لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة متفقة مع التدفقات النقدية المستخدمة في قياس المبلغ مستحق التحصيل في عقد الإيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".

ب٣٥/٥/٥ يجوز للمنشأة استخدام وسائل عملية عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة إذا كانت متفقة مع المبادئ الواردة في الفقرة ١٧/٥/٥. ومن أمثلة الوسائل العملية احتساب الخسائر الائتمانية المتوقعة من المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين باستخدام مصفوفة للمخصصات. وتستخدم المنشأة تجاربها السابقة في الخسائر الائتمانية (المعدلة بحسب ما هو مناسب وفقاً للفقرتين ب٥١/٥/٥ وب٥٢/٥/٥) من المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهراً أو الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من الأصول المالية بحسب ما هو ملائم. وقد تحدد مصفوفة المخصصات، على سبيل المثال، معدلات ثابتة للمخصص بناءً على عدد الأيام التي تكون فيها المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين متجاوزة لموعد استحقاقها (على سبيل المثال، ١ في المائة إذا لم تكن متجاوزة لموعد استحقاقها، ٢ في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأقل من ثلاثين يوماً، ٣ في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ثلاثين يوماً ولكن أقل من ٩٠ يوماً، ٢٠ في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بـ ٩٠–١٨٠ يوماً وهكذا). وتبعاً لتنوع قاعدة عملائها، تستخدم المنشأة مجموعات مناسبة إذا كانت تجاربها السابقة في الخسائر الائتمانية تظهر أنماط خسارة مختلفة بشكل كبير لقطاعات العملاء المختلفة. ومن أمثلة الضوابط التي قد يتم استخدامها لتجميع الأصول المنطقة الجغرافية، ونوع المنتج، وتصنيف العميل، والضمان الرهني أو الضمان الائتماني التجاري، ونوع العميل (مثل عميل جملة أو تجزئة).

تعريف التعثر في السداد

ب٣٦/٥/٥ تتطلب الفقرة ٩/٥/٥ عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل كبير، أن المنشأة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الإثبات الأولي.

ب٣٧/٥/٥ عند تعريف التعثر في السداد لأغراض تحديد مخاطر حدوث تعثر في السداد، يجب على المنشأة أن تطبق تعريفاً للتعثر في السداد يكون متفقاً مع التعريف المستخدم لأغراض الإدارة الداخلية للمخاطر الائتمانية فيما يخص الأداة المالية ذات الصلة وأن تأخذ في الحسبان المؤشرات النوعية (على سبيل المثال، الشروط المالية)، عندما يكون ذلك مناسباً. وبالرغم من ذلك، هناك افتراض يمكن دحضه بأن التعثر في السداد لا يحدث في وقت لاحق بعد أن يصبح الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه بمدة ٩٠ يوماً ما لم تكن المنشأة لديها معلومات معقولة ومؤيدة لإثبات أن استخدام ضوابط للتعثر في السداد بعد هذه الفترة تُعد أكثر مناسبة. ويجب تطبيق تعريف التعثر في السداد المستخدم لهذه الأغراض بشكل ثابت على جميع الأدوات المالية ما لم تتوفر معلومات تبرهن على أن تعريفاً آخراً للتعثر في السداد يُعد أكثر مناسبة لأداة مالية معينة.

الفترة التي يتم على مداها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة

ب٣٨/٥/٥ وفقاً للفقرة ١٩/٥/٥، فإن أقصى فترة يجب على مداها قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها معرضة للمخاطر الائتمانية. وفيما يخص التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي، تكون هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها مُحمَّلة بواجب تعاقدي قائم بتقديم الائتمان.

ب٣٩/٥/٥ وبالرغم من ذلك، فوفقاً للفقرة ٢٠/٥/٥، فإن بعض الأدوات المالية تتضمن كلاً من مكون قرض ومكون تعهد غير مسحوب، والقدرة التعاقدية للمنشأة على طلب السداد وإلغاء التعهد غير المسحوب لا تجعل تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية قاصراً على فترة الإشعار التعاقدية. فعلى سبيل المثال، التسهيلات الائتمانية المتجددة، مثل البطاقات الائتمانية، وتسهيلات السحب على المكشوف، يمكن للمقرض سحبها تعاقدياً بموجب إشعار قصير قد تصل مدته إلى يوم واحد. وبالرغم من ذلك، ففي الممارسة العملية يستمر المقرضون في تقديم الائتمان لفترة أطول وقد لا يقومون بسحب التسهيل إلا بعد زيادة المخاطر الائتمانية للمقترض، وربما بعد فوات الأوان لمنع بعض أو جميع الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويكون لهذه الأدوات المالية عموماً الخصائص الآتية نتيجة لطبيعة الأداة المالية، والطريقة التي تدار بها الأداة المالية، وطبيعة المعلومات المتاحة حول الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية:

(أ) أن الأدوات المالية لا تكون لها مدة محددة أو هيكل سداد محدد وعادةً ما يكون لها فترة إلغاء تعاقدية قصيرة (على سبيل المثال، يوم واحد)؛

(ب) أن القدرة التعاقدية على إلغاء العقد لا يتم إنفاذها في سياق الإدارة اليومية العادية للأداة المالية وقد لا يتم إلغاء العقد إلا عندما تصبح المنشأة على علم بزيادة في المخاطر الائتمانية على مستوى التسهيل؛

(ج) أن الأدوات المالية تدار على أساس جماعي.

ب٤٠/٥/٥ عند تحديد الفترة التي يتوقع أن تتعرض المنشأة على مداها للمخاطر الائتمانية، دون أن تكون قادرة على الحد من الخسائر الائتمانية المتوقعة من خلال الإجراءات العادية لإدارة المخاطر الائتمانية، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل مثل المعلومات التاريخية والتجارب السابقة بشأن:

(أ) الفترة التي كانت المنشأة معرضة على مداها للمخاطر الائتمانية على أدوات مالية مشابهة؛

(ب) طول الفترة الزمنية لحالات التعثر في السداد ذات الصلة التي تحدث على أدوات مالية مشابهة عقب حدوث زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية؛

(ج) إجراءات إدارة المخاطر الائتمانية التي تتوقع المنشأة اتخاذها بمجرد زيادة المخاطر الائتمانية على الأداة المالية، مثل تخفيض أو إزالة الحدود التي لم يكن قد تم سحبها.

الناتج المرجح بالاحتمالات

ب٤١/٥/٥ ليس الغرض من تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقدير تصور لأسوأ حالة أو تقدير تصور لأفضل حالة. وبدلاً من ذلك، يجب أن يعكس تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة -دائماً- إمكانية حدوث الخسائر الائتمانية وإمكانية عدم حدوث أية خسائر ائتمانية حتى إذا كان الناتج الأكثر ترجيحاً هو عدم حدوث أية خسارة ائتمانية.

ب٤٢/٥/٥ تتطلب الفقرة ١٧/٥/٥(أ) تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتعكس مبلغاً غير متحيز مرجح بالاحتمالات، يتم تحديده عن طريق تقويم مدى من النواتج المحتملة. وفي الممارسة العملية، قد لا يلزم أن يكون هذا تحليلاً معقداً. وفي بعض الحالات، قد يكفي وضع نماذج بسيطة نسبياً، دون الحاجة إلى عدد كبير من عمليات المحاكاة المفصلة للتصورات. فعلى سبيل المثال، متوسط الخسائر الائتمانية لمجموعة كبيرة من الأدوات المالية التي لها مخاطر ذات خصائص مشتركة يمكن أن يكون تقديراً معقولاً للمبلغ المرجح بالاحتمالات. وفي حالات أخرى، ربما يلزم تحديد التصورات التي تحدد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية لنواتج معينة والاحتمال المقدر لتلك النواتج. وفي تلك الحالات، يجب أن تعكس الخسائر الائتمانية المتوقعة ناتجين على الأقل وفقاً للفقرة ١٨/٥/٥.

ب٤٣/٥/٥ فيما يخص الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، يجب على المنشأة تقدير مخاطر حدوث تعثر في السداد على الأداة المالية خلال عمرها المتوقع. وخسائر الائتمان المتوقعة على مدى ١٢شهراً هي جزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وهي تعبر عن العجز النقدي على مدى العمر الذي سينتج إذا حدث تعثر في السداد خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ التقرير (أو فترة أقصر إذا كان العمر المتوقع للأداة المالية أقل من ١٢ شهراً)، مرجحاً باحتمال حدوث ذلك التعثر في السداد. وعليه، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً ليست هي الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر التي ستتكبدها المنشأة من الأدوات المالية التي تتوقع أن يحدث تعثر في سدادها خلال ١٢ شهراً التالية وليست هي العجز النقدي المتوقع على مدى ١٢ شهراً التالية.

القيمة الزمنية للنقود

ب٤٤/٥/٥ يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة حتى تاريخ التقرير، وليس تاريخ التعثر المتوقع في السداد أو أي تاريخ آخر، باستخدام معدل الفائدة الفعلية الذي يتم تحديده عند الإثبات الأولي أو تقريب له. وإذا كان للأداة المالية معدل فائدة متغير، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية الحالي الذي يتم تحديده وفقاً للفقرة ب٥/٤/٥.

ب٤٥/٥/٥ فيما يخص الأصول المالية المشتراة أو المُستحدثة ذات المستوى الائتماني الهابط، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية الذي يتم تحديده عند الإثبات الأولي.

ب٤٦/٥/٥ يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة على المبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار باستخدام نفس معدل الخصم المستخدم في قياس المبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

ب٤٧/٥/٥ يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة على التعهد بتقديم قرض باستخدام معدل الفائدة الفعلية أو تقريب له، الذي سيتم تطبيقه عند إثبات الأصل المالي الناتج عن التعهد بتقديم القرض. وهذا لأنه لغرض تطبيق متطلبات الهبوط، فإن الأصل المالي الذي يتم إثباته عقب سحب على التعهد بتقديم قرض يجب معاملته على أنه استمرار لذلك التعهد وليس على أنه أداة مالية جديدة. ولذلك، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي يجب قياسها مع الأخذ في الحسبان المخاطر الائتمانية الأولية للتعهد بتقديم القرض من التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في التعهد الذي لا رجعه فيه.

ب٤٨/٥/٥ الخسائر الائتمانية المتوقعة من عقود الضمان المالي أو من التعهدات بتقديم القروض التي لا يمكن تحديد معدل الفائدة الفعلية لها يجب أن يتم خصمها بتطبيق معدل خصم يعكس التقييم الحالي في السوق للقيمة الزمنية للنقود وللمخاطر التي تكون مرتبطة بالتدفقات النقدية ولكن فقط إذا تم أخذ المخاطر في الحسبان عن طريق تعديل معدل الخصم بدلاً من تعديل العجز النقدي الذي يتم خصمه.

المعلومات المعقولة والمؤيدة

ب٤٩/٥/٥ لغرض هذا المعيار، فإن المعلومات المعقولة والمؤيدة هي تلك التي تكون متاحة بشكل معقول في تاريخ التقرير بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، بما في ذلك المعلومات بشأن الأحداث السابقة والظروف الحالية وتوقعات الظروف الاقتصادية المستقبلية. وتُعد المعلومات التي تكون متاحة لأغراض التقرير المالي أنها متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ب٥٠/٥/٥ إن المنشأة غير مطالبة بتضمين توقعات للظروف المستقبلية على مدى كامل العمر المتوقع للأداة المالية. وتعتمد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على توفر المعلومات المفصلة. وكلما زاد أفق التوقع، يقل توفر المعلومات المفصلة وتزداد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولا يتطلب تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقديراً مفصلاً للفترات التي تقع في المستقبل البعيد. ولمثل تلك الفترات، تستطيع المنشأة استقراء التوقعات من المعلومات المتاحة المفصلة.

ب٥١/٥/٥ لا يلزم المنشأة القيام ببحث شامل عن المعلومات ولكن يجب عليها أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي تكون ذات صلة بتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك أثر المبالغ المتوقع أن تُسدد مبكراً. ويجب أن تتضمن المعلومات المستخدمة عوامل تكون مرتبطة بالمقترض والظروف الاقتصادية العامة وتقييماً لكل من التوجه الحالي والمتوقع للظروف في تاريخ التقرير. ويجوز للمنشأة استخدام مصادر بيانات عديدة، يمكن أن تكون داخلية (خاصة بالمنشأة) وأيضاً خارجية. ومن بين مصادر البيانات المحتملة التجارب الداخلية السابقة في الخسائر الائتمانية، والتصنيفات الداخلية، وتجارب المنشآت الأخرى في الخسائر الائتمانية والتصنيفات والتقارير والإحصاءات الخارجية. ويجوز للمنشآت التي لا تتوفر لديها أي مصادر بيانات خاصة بها، أو التي لديها مصادر غير كافية، أن تستخدم تجارب المجموعات النظيرة مع الأداة المالية (أو مجموعات الأدوات المالية) المماثلة.

ب٥٢/٥/٥ تُعد المعلومات التاريخية أرضية أو أساساً مهماً يتم بناءً عليه قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل البيانات التاريخية، مثل التجارب السابقة في الخسائر الائتمانية، على أساس البيانات الحالية الممكن رصدها لتعكس الظروف الحالية وتوقعاتها للظروف المستقبلية التي لم يكن لها تأثير على الفترة التي استندت إليها البيانات التاريخية، ولإزالة آثار الظروف التي كانت قائمة في الفترة التاريخية والتي ليست لها صلة بالتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. وفي بعض الحالات، يمكن أن تكون أفضل معلومات معقولة ومؤيدة هي المعلومات التاريخية غير المعدلة، وذلك بناءً على طبيعة المعلومات التاريخية وتوقيت احتسابها، مقارنة بالظروف في تاريخ التقرير وخصائص الأداة المالية التي يجري النظر فيها. كما إن تقديرات التغيرات في الخسائر الائتمانية المتوقعة ينبغي أن تعكس، وأن تكون متسقة من حيث اتجاهها مع التغيرات في البيانات ذات الصلة الممكن رصدها من فترة لأخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة أو أسعار العقارات أو أسعار السلع أو وضع السداد أو العوامل الأخرى التي تدل على وقوع خسائر ائتمانية من الأداة المالية أو التغيرات في مجموعة الأدوات المالية وفي حجم تلك التغيرات). ويجب على المنشأة أن تعيد النظر بانتظام في المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتقليص أي فروقات بين التقديرات والتجارب الفعلية في الخسائر الائتمانية.

٥٣/٥/٥ عند استخدام التجارب السابقة في الخسائر الائتمانية لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، من المهم أن تُطبق المعلومات المتعلقة بمعدلات الخسائر الائتمانية التاريخية على مجموعات يتم تحديدها بطريقة تتفق مع المجموعات التي رُصدت لها معدلات الخسائر الائتمانية التاريخية. وتبعاً لذلك، فإن الطريقة المستخدمة يجب أن تمكِّن من ربط كل مجموعة من الأصول المالية بمعلومات التجارب

السابقة في الخسائر الائتمانية في مجموعات الأصول المالية التي تكون خصائص مخاطرها متشابهة وبالبيانات ذات الصلة الممكن رصدها التي تعكس الظروف الحالية.

ب٥/٥/٥٤ تعكس الخسائر الائتمانية المتوقعة توقعات المنشأة ذاتها للخسائر الائتمانية. وبالرغم من ذلك، عند أخذ جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الحسبان عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أيضاً أن تأخذ في الحسبان معلومات السوق الممكن رصدها بشأن الخسائر الائتمانية للأداة المالية المعينة أو لأدوات مالية مشابهة.

الضمان الرهني

ب٥/٥/٥٥ لأغراض قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، فإن تقدير العجز النقدي المتوقع يجب أن يعكس التدفقات النقدية المتوقعة من الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى التي تُعد جزءاً من الشروط التعاقدية والتي لا تثبتها المنشأة بشكل منفصل. ويعكس تقدير العجز النقدي المتوقع من أداة مالية مضمونة بضمان رهني مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من مصادرة الضمان الرهني مطروحاً منها تكاليف الحصول على الضمان الرهني وبيعه، بغض النظر عمّا إذا كانت المصادرة محتملة (أي أن تقدير التدفقات النقدية المتوقعة يأخذ في الحسبان احتمال المصادرة والتدفقات النقدية التي ستنتج عنها). وتبعاً لذلك، فإن أي تدفقات نقدية متوقعة من تحقق الضمان الرهني بعد الاستحقاق التعاقدي للعقد ينبغي إدراجها في هذا التحليل. وأي ضمان رهني يتم الحصول عليه نتيجةً للمصادرة لا يتم إثباته على أنه أصل منفصل عن الأداة المالية المضمونة بالضمان الرهني ما لم يكن الضمان الرهني مستوفياً لضوابط الإثبات ذات الصلة لأصل الواردة في هذا المعيار أو في المعايير الأخرى.

إعادة تصنيف الأصول المالية (القسم ٦/٥)

ب٥/٦/١ إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصول مالية وفقاً للفقرة ٤/٤/١، فإن الفقرة ٥/٦/١ تتطلب تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف. ويتطلب كل من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر تحديد معدل الفائدة الفعلية عند الإثبات الأولي. ويتطلب كل من هذين الصنفين أيضاً تطبيق متطلبات الهبوط بالطريقة نفسها. وتبعاً لذلك، فعندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي بين صنف القياس بالتكلفة المستنفدة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن:

(أ) إثبات إيراد الفائدة لن يتغير ولذلك فإن المنشأة تستمر في استخدام نفس معدل الفائدة الفعلية.

(ب) قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لن يتغير لأن كلا صنفي القياس يطبقان نفس منهج الهبوط. وبالرغم من ذلك، إذا تم إعادة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المستنفدة، فيتم إثبات مخصص خسارة على أنه تعديل على إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي من تاريخ إعادة التصنيف. وفي حالة إعادة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فيتم إلغاء إثبات مخصص الخسارة (وعليه، لن يتم بعد ذلك إثباته على أنه تعديل على إجمالي المبلغ الدفتري) ولكن يتم إثباته بدلاً من ذلك ضمن الدخل الشامل الآخر على أنه مبلغ لهبوط متراكم (بمبلغ مساو) ويتم الإفصاح عنه من تاريخ إعادة التصنيف.

ب٥/٦/٢ بالرغم من ذلك، فإن المنشأة ليست مطالبة بأن تثبت بشكل منفصل إيراد الفائدة أو مكاسب أو خسائر الهبوط من أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، فعندما تعيد المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن معدل الفائدة الفعلية يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التصنيف. وإضافة لذلك، ولأغراض تطبيق القسم ٥/٥ على الأصل المالي من تاريخ إعادة التصنيف، فإن تاريخ إعادة التصنيف يُعامل على أنه تاريخ الإثبات الأولي.

المكاسب والخسائر (القسم ٥/٧)

ب٥/٧/١ تسمح الفقرة ٥/٧/٥ للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض ضمن الدخل الشامل الآخر التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق ملكية غير محتفظ بها للمتاجرة. ويتم هذا الاختيار على أساس كل أداة على حدة (أي لكل سهم على حدة). ولا يجوز أن تُنقل

لاحقاً المبالغ التي يتم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، يجوز للمنشأة نقل المكسب أو الخسارة التراكمية داخل حقوق الملكية. ويتم إثبات توزيعات الأرباح على مثل هذه الاستثمارات ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦/٧/٥ ما لم تكن توزيعات الأرباح تمثل بشكل واضح استرداداً لجزء من تكلفة الاستثمار.

ب١/٧/٥أ ما لم تنطبق الفقرة ٥/١/٤، فإن الفقرة ٢/١/٤أ تتطلب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تنشئ تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وكان الأصل المالي محتفظ به ضمن نموذج أعمال يحقق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. يثبت صنف القياس هذا المعلومات ضمن الربح أو الخسارة كما لو كان الأصل المالي يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة، في حين أن الأصل المالي يتم قياسه في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة. والمكاسب أو الخسائر، بخلاف تلك التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرتين ١٠/٧/٥ و١١/٧/٥، يتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر. وعند إلغاء إثبات هذه الأصول المالية، فإن المكاسب أو الخسائر التراكمية التي تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر يُعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة. ويُظهِر ذلك الربح أو الخسارة التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة عند إلغاء الإثبات فيما لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المستنفدة.

ب٢/٧/٥ تطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ على الأصول المالية والالتزامات المالية التي هي بنود نقدية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١ والمُقومة بعملة أجنبية. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ إثبات أي مكاسب وخسائر من صرف العملات الأجنبية على الأصول النقدية والالتزامات النقدية ضمن الربح أو الخسارة. ويستثنى من ذلك البند النقدي المُعيَّن على أنه أداة تحوط في تحوط للتدفقات النقدية (انظر الفقرة ١١/٥/٦) أو تحوط لصافي استثمار (انظر الفقرة ١٣/٥/٦) أو تحوط للقيمة العادلة لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ (انظر الفقرة ٨/٥/٦).

ب٢/٧/٥أ لغرض إثبات مكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١، فإن الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ يُعالج على أنه بند نقدي. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الأصل المالي يُعالج على أنه أصل يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة بالعملة الأجنبية. ويتم إثبات فروقات الصرف على التكلفة المستنفدة ضمن الربح أو الخسارة، أمّا التغيرات الأخرى في المبلغ الدفتري فيتم إثباتها وفقاً للفقرة ١٠/٧/٥.

ب٣/٧/٥ تسمح الفقرة ٥/٧/٥ للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض ضمن الدخل الشامل الآخر التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمارات معينة في أدوات حقوق الملكية. ومثل هذا الاستثمار لا يعد بنداً نقدياً. وبناءً عليه، فإن المكسب أو الخسارة الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ يشمل أي مكون صرف عملة أجنبية ذي صلة.

ب٤/٧/٥ إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل نقدي غير مشتق والتزام نقدي غير مشتق، فإن التغيرات في مكون العملة الأجنبية لتلك الأداتين الماليتين يتم عرضها ضمن الربح أو الخسارة.

الالتزامات المُعيَّنة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

ب٥/٧/٥ عندما تعيّن المنشأة التزاماً مالياً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيجب عليها أن تحدد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيكون سبباً في حدوث أو تضخم حالة عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة. ويحدث عدم التماثل المحاسبي، أو يتضخم، إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيؤدي إلى عدم تماثل في الربح أو الخسارة أكبر مما لو تم عرض تلك المبالغ ضمن الربح أو الخسارة.

ب٦/٧/٥ ولتحديد ذلك، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت تتوقع أن آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام سيتم تعويضها ضمن الربح أو الخسارة من خلال تغير في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويجب أن يستند مثل هذا التوقع إلى وجود علاقة اقتصادية بين خصائص الالتزام وخصائص الأداة المالية الأخرى.

ب٧/٧/٥ يتم ذلك التحديد عند الإثبات الأولي ولا يُعاد تقييمه. وللأغراض العملية، فلا يلزم أن تدخل المنشأة في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم تماثل محاسبي في الوقت نفسه تحديداً. ويسمح بوجود تأخير معقول شريطة أن يكون من المتوقع حدوث أية معاملات متبقية. ويجب على المنشأة أن تطبق بشكل متسق منهجيتها لتحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيكون سبباً في حدوث أو تضخم حالة عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، يجوز للمنشأة استخدام منهجيات مختلفة عندما تكون هناك علاقات اقتصادية مختلفة بين خصائص الالتزامات المُعيَّنة على أنها بالقيمة العادلة من

خلال الربح أو الخسارة وخصائص الأدوات المالية الأخرى. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ من المنشأة تقديم إفصاحات نوعية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن منهجيتها في القيام بذلك التحديد.

ب٥/٧/٨ في حالة حدوث مثل هذه الحالة من حالات عدم التماثل أو تضخمها، فإن المنشأة مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الربح أو الخسارة. وفي حالة عدم حدوث مثل هذه الحالة من حالات عدم التماثل أو تضخمها، فإن المنشأة مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

ب٥/٧/٩ لا يجوز أن تُنقل لاحقاً إلى الربح أو الخسارة المبالغُ التي يتم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر. وبالرغم من ذلك، يجوز للمنشأة أن تنقل المكسب أو الخسارة التراكمية داخل حقوق الملكية.

ب٥/٧/١٠ يبين المثال التالي حالة يحدث فيها عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة إذا تم عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر. يقدم بنك رهن عقاري قروضاً إلى العملاء ويمول تلك القروض من خلال بيع سندات لها خصائص متماثلة (على سبيل المثال، المبلغ القائم ووضع السداد والمدة والعملة) في السوق. وتسمح الشروط التعاقدية للقرض لعميل الرهن العقاري بسداد قرضه مبكراً (أي الوفاء بواجبه تجاه البنك) عن طريق شراء السند المقابل بالقيمة العادلة في السوق وتسليم ذلك السند إلى بنك الرهن العقاري. فإذا ساءت الجودة الائتمانية للسند نتيجة لذلك الحق التعاقدي في السداد المبكر (وبالتالي، انخفضت القيمة العادلة لالتزام بنك الرهن العقاري)، فإن القيمة العادلة للأصل الممثل لقرض بنك الرهن العقاري تنخفض أيضاً. ويعكس التغير في القيمة العادلة للأصل الحق التعاقدي لعميل الرهن العقاري في سداد قرض الرهن العقاري مبكراً عن طريق شراء السند موضوع القرض بالقيمة العادلة (والتي انخفضت، في هذا المثال) وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري. ولذلك، فإن آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام (السند) يتم تعويضها ضمن الربح أو الخسارة من خلال تغير مقابل في القيمة العادلة لأصل مالي (القرض). وإذا كانت آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام قد تم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر، فسيكون هناك عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة. لذلك، فإن بنك الرهن العقاري مطالب بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة للالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الربح أو الخسارة.

ب٥/٧/١١ في المثال الوارد في الفقرة ب٥/٧/١٠، هناك رابط تعاقدي بين آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة للأصل المالي (أي نتيجة للحق التعاقدي لعميل الرهن العقاري في سداد القرض مبكراً عن طريق شراء السند بالقيمة العادلة وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري). وبالرغم من ذلك، قد يحدث أيضاً عدم تماثل محاسبي في حال غياب الرابط التعاقدي.

ب٥/٧/١٢ لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين ٥/٧/٧ و٥/٧/٨، لا يحدث عدم التماثل المحاسبي فقط بسبب طريقة القياس التي تستخدمها المنشأة لتحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام. وينشأ عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة فقط عندما يكون من المتوقع تعويض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى. أمّا عدم التماثل الذي ينشأ فقط نتيجةً لطريقة القياس (أي بسبب أن المنشأة لا تعزل التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن بعض التغيرات الأخرى في قيمته العادلة) فلا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين ٥/٧/٧ و٥/٧/٨. فعلى سبيل المثال، قد لا تعزل المنشأة التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن التغيرات في مخاطر السيولة. وإذا عرضت المنشأة الأثر المجمع لكلا العاملين ضمن الدخل الشامل الآخر، فقد يحدث عدم تماثل بسبب أن التغيرات في مخاطر السيولة قد يتم تضمينها في قياس القيمة العادلة للأصول المالية للمنشأة والتغير الإجمالي يتم عرضه في القيمة العادلة لتلك الأصول ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإن سبب عدم التماثل هذا هو عدم دقة القياس، وليس علاقة التعويض الموضحة في الفقرة ب٥/٧/٦، ولذلك، فإنه لا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين ٥/٧/٧ و٥/٧/٨.

معنى "المخاطر الائتمانية" (الفقرتان ٥/٧/٧ و٥/٧/٨)

ب٥/٧/١٣ يعرِّف المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ المخاطر الائتمانية بأنها "مخاطر أن يتسبب طرف في أداة مالية في خسارة مالية للطرف الآخر بامتناعه عن الوفاء بواجب عليه". ويتعلق المتطلب الوارد في الفقرة ٥/٧/٧(أ) بمخاطر إخفاق المُصدر في تنفيذ ذلك الالتزام المحدد. ولا يتعلق بالضرورة بالجدارة الائتمانية للمُصدر. فعلى سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة التزاماً مضموناً بضمان رهني والتزاماً غير مضمون بضمان رهني، والالتزامان متطابقان فيما عدا ذلك، فإن المخاطر الائتمانية لهذين الالتزامين ستكون مختلفة، حتى ولو كان مصدرهما نفس

المنشأة. وستكون المخاطر الائتمانية على الالتزام المضمون بضمان رهني أقل من المخاطر الائتمانية للالتزام غير المضمون بضمان رهني. وقد تكون المخاطر الائتمانية للالتزام المضمون بضمان رهني قريبة من الصفر.

ب١٤/٧/٥ لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٧/٧/٥(أ)، فإن المخاطر الائتمانية تختلف عن مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل. فمخاطر الأداء المرتبطة بالأصل لا تتعلق بمخاطر إخفاق المنشأة في الوفاء بواجب معين ولكنها تتعلق، بدلاً من ذلك، بمخاطر سوء (أو انعدام) أداء أصل واحد أو مجموعة من الأصول.

ب١٥/٧/٥ فيما يلي أمثلة على مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل:

(أ) التزام بميزة الربط بوحدة يتم بموجبها تحديد المبلغ المستحق للمستثمرين -تعاقدياً- على أساس أداء أصول محددة. فأثر ميزة الربط بوحدة تلك على القيمة العادلة للالتزام هو خطر أداء مرتبط بالأصل، وليس خطراً ائتمانياً.

(ب) التزام مُصدَر من قبل منشأة مُهيكلة بالخصائص الآتية. المنشأة منفصلة نظامياً وعليه فإن الأصول في المنشأة مقصورة فقط على مصلحة المستثمرين فيها، حتى في حالة الإفلاس. ولا تدخل المنشأة في أية معاملات أخرى ولا يمكن رهن الأصول. وتكون المبالغ مستحقة للمستثمرين في المنشأة فقط إذا كانت الأصول المقصورة تولد تدفقات نقدية. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة للالتزام تعكس بشكل رئيسي التغيرات في القيمة العادلة للأصول. فأثر أداء الأصول على القيمة العادلة للالتزام هو خطر أداء مرتبط بالأصل، وليس خطراً ائتمانياً.

تحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية

ب١٦/٧/٥ لأغراض تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٧/٧/٥(أ)، يجب على المنشأة تحديد مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام إمّا:

(أ) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يمكن عَزْوه إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق (انظر الفقرتين ب١٧/٧/٥ وب١٨/٧/٥)؛ أو

(ب) باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بصورة أكثر صدقاً عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ب١٧/٧/٥ تشمل التغيرات في ظروف السوق، التي تنشأ عنها مخاطر السوق، التغيرات في معدل فائدة مرجعي، أو سعر أداة مالية لمنشأة أخرى، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر للأسعار أو المعدلات.

ب١٨/٧/٥ إذا كانت التغيرات الوحيدة المهمة في ظروف السوق ذات الصلة بالالتزام هي التغيرات في معدل فائدة (مرجعي) مرصود، فإن المبلغ الوارد في الفقرة ب١٦/٧/٥(أ) يمكن تقديره كما يلي:

(أ) أولاً، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي للالتزام في بداية الفترة باستخدام القيمة العادلة للالتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في بداية الفترة. وتقوم بطرح معدل الفائدة (المرجعي) المرصود من معدل العائد هذا في بداية الفترة، للوصول إلى مكون معدل العائد الداخلي الخاص بالأداة.

(ب) بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالالتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في نهاية الفترة ومعدل خصم مساو لمجموع (١) معدل الفائدة (المرجعي) المرصود في نهاية الفترة و(٢) مكون معدل العائد الداخلي الخاص بالأداة كما تم تحديده في البند (أ).

(ج) الفرق بين القيمة العادلة للالتزام في نهاية الفترة والمبلغ الذي تم تحديده في البند (ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في معدل الفائدة (المرجعي) المرصود. وهذا هو المبلغ الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٧/٧/٥(أ).

ب١٩/٧/٥ يفترض المثال الوارد في الفقرة ب١٨/٧/٥ عدم أهمية التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل أخرى بخلاف التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة أو التغيرات في معدلات الفائدة (المرجعية) المرصودة. وهذه الطريقة لن تكون مناسبة في حال أهمية التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل أخرى. ففي تلك الحالات، تكون المنشأة مطالبة باستخدام طريقة بديلة تقيس آثار التغيرات في المخاطر

الائتمانية للالتزام بشكل أكثر صدقاً (انظر الفقرة ب٥/٧/١٦(ب)). فعلى سبيل المثال، إذا كانت الأداة الواردة في المثال تنطوي على مشتقة مدمجة، فإن التغير في القيمة العادلة للمشتقة المدمجة يتم استبعاده عند تحديد المبلغ الذي سيتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٧(أ).

ب٥/٧/٢٠ كما هو الحال مع جميع قياسات القيمة العادلة، فإن طريقة القياس التي تتبعها المنشأة عند تحديد الجزء من التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في مخاطره الائتمانية يجب أن تعظم من استخدام المدخلات الممكن رصدها وأن تقلل من استخدام المدخلات غير الممكن رصدها.

المحاسبة عن التحوط (الفصل ٦)

أدوات التحوط (القسم ٦/٢)

الأدوات المؤهلة

ب٦/٢/١ المشتقات المُدمجة في عقود مختلطة، ولكنها لا تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل، لا يمكن تعيينها على أنها أدوات تحوط منفصلة.

ب٦/٢/٢ أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها لا تُعد أصولاً مالية أو التزامات مالية للمنشأة ولذلك لا يمكن تعيينها على أنها أدوات تحوط.

ب٦/٢/٣ فيما يخص التحوطات من مخاطر العملة الأجنبية، فإن مكون مخاطر العملة الأجنبية لأداة مالية غير مشتقة يتم تحديده وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١.

الخيارات المحررة

ب٦/٢/٤ لا يحصر هذا المعيار الحالات التي يجوز فيها تعيين مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض الخيارات المحررة. ولا يتأهل الخيار المحرر للوصف بأنه أداة تحوط ما لم يتم تعيينه على أنه مقابل لخيار مُشترى، بما في ذلك الخيار المُدمج في أداة مالية أخرى (على سبيل المثال، خيار شراء محرر يُستخدم للتحوط لالتزام قابل للاستدعاء).

تعيين أدوات التحوط

ب٦/٢/٥ فيما يخص التحوطات بخلاف التحوطات من مخاطر العملة الأجنبية، عندما تعيّن المنشأة أصلاً مالياً غير مشتق أو التزاماً مالياً غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنه أداة تحوط، فيجوز لها أن تُعين فقط الأداة المالية غير المشتقة بأكملها أو جزء منها.

ب٦/٢/٦ يجوز تعيين أداة تحوط واحدة على أنها أداة تحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر، شريطة أن يكون هناك تعيين محدد لأداة التحوط ولمراكز المخاطر المختلفة على أنها بنود مُتحوط لها. ويمكن أن تكون تلك البنود المُتحوط لها في علاقات تحوط مختلفة.

البنود المُتحوط لها (القسم ٦/٣)

البنود المؤهلة

ب٦/٣/١ لا يمكن أن يكون التعهد المؤكد بالاستحواذ على أعمال، ضمن عملية تجميع أعمال، بنداً مُتحوطاً له، باستثناء مخاطر العملة الأجنبية، لأن المخاطر الأخرى التي يتم التحوط منها لا يمكن تحديدها وقياسها على وجه التحديد. فتلك المخاطر الأخرى هي مخاطر عامة للأعمال.

ب٦/٣/٢ لا يمكن أن يكون الاستثمار المعالج بطريقة حقوق الملكية بنداً مُتحوطاً له في تحوط للقيمة العادلة. وهذا لأن طريقة حقوق الملكية تثبت ضمن الربح أو الخسارة نصيب المنشأة المستثمرة من الربح أو الخسارة في المنشأة المستثمر فيها، وليس التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الاستثمار في منشأة تابعة موحدة بنداً مُتحوطاً له في تحوط للقيمة العادلة. وهذا لأن التوحيد يثبت ربح أو خسارة المنشأة التابعة، وليس التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ضمن الربح أو الخسارة. ويختلف عن ذلك

التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية لأنه تحوط من التعرض للعملات الأجنبية، وليس تحوط للقيمة العادلة من التغير في قيمة الاستثمار.

ب٣/٣/٦ تسمح الفقرة ٤/٣/٦ للمنشأة بتعيين التعرضات المجمعة، التي تتألف من تعرض ومشتقة، على أنها بنود مُتحوط لها. وعند تعيين مثل هذا البند المُتحوط له، تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان التعرض المُجمَّع يضم تعرضاً ومشتقة بحيث ينشئ تعرضاً مُجمعاً مختلفاً يُدار على أنه تعرض واحد لخطر أو مخاطر معينة. وفي تلك الحالة، يجوز للمنشأة تعيين البند المُتحوط له على أساس التعرض المُجمع. فعلى سبيل المثال:

(أ) يجوز للمنشأة أن تتحوط لكمية معينة من مشتريات البن المرجح بدرجة كبيرة أن تتم خلال مدة ١٥ شهراً، من مخاطر السعر (على أساس الدولار الأمريكي) باستخدام عقد مستقبلي بأجل ١٥ شهراً لشراء البن. ويمكن أن ينظر إلى مشتريات البن المرجحة بدرجة كبيرة والعقد المستقبلي لشراء البن -مجتمعين- على أنهما تعرض بمبلغ ثابت بالدولار الأمريكي لمدة ١٥ شهراً لمخاطر العملة الأجنبية وذلك لأغراض إدارة المخاطر (أي مثل أي تدفق نقدي خارج بمبلغ ثابت بالدولار الأمريكي خلال ١٥ شهراً).

(ب) يجوز للمنشأة أن تتحوط من مخاطر العملة الأجنبية طيلة مدة دين مُقوم بعملة أجنبية وبمعدل فائدة ثابت لمدة ١٠ سنوات. وبالرغم من ذلك، تحتاج المنشأة إلى تعرض بمعدل فائدة ثابت في عملتها الوظيفية فقط لمدة من قصيرة إلى متوسطة (على سبيل المثال سنتان) وتعرضاً لمعدل معوم في عملتها الوظيفية للمدة المتبقية حتى الاستحقاق. وفي نهاية كل فترة تمتد لسنتين (أي على أساس متجدد كل سنتين)، تقوم المنشأة بتثبيت التعرض لمخاطر معدل الفائدة للسنتين التاليتين (إذا كان حال مستوى الفائدة هو أن المنشأة تريد تثبيت معدلات الفائدة). وفي مثل هذه الحالة، يمكن للمنشأة الدخول في عقد لمقايضة معدل فائدة ثابت بمعدل معوم لعشر سنوات وبعملات مختلفة، يتم بموجبه مقايضة الدين الذي بعملة أجنبية وبمعدل فائدة ثابت بتعرض لمخاطر العملة الوظيفية بمعدل متغير. ويتم تغطية ذلك بعقد لمقايضة معدل الفائدة لسنتين يتم بموجبه -على أساس العملة الوظيفية- مقايضة دين متغير المعدل بدين ثابت المعدل. وفي الواقع، فإن الدين الذي بعملة أجنبية ومعدل ثابت والعقد لمقايضة معدل الفائدة الثابت بمعدل معوم لعشر سنوات وبعملات مختلفة يُنظر إليهما مجتمعين لأغراض إدارة المخاطر على أنهما تعرض لمخاطر دين متغير المعدل لعشر سنوات بالعملة الوظيفية.

ب٤/٣/٦ عند تعيين البند المُتحوط له على أساس التعرض المجمع، تأخذ المنشأة في الحسبان الأثر المُجمع للبنود التي تشكل التعرض المجمع لغرض تقييم فاعلية التحوط وقياس عدم فاعلية التحوط. وبالرغم من ذلك، يتم الاستمرار في المحاسبة بشكل منفصل عن البنود التي تشكل التعرض المجمع. وهذا يعني، على سبيل المثال:

(أ) أن المشتقات التي هي جزء من تعرض مجمع يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات منفصلة يتم قياسها بالقيمة العادلة؛

(ب) أنه إذا تم تعيين علاقة تحوط بين البنود التي تشكل التعرض المجمع، فإن الطريقة التي يتم بها إدراج مشتقة على أنها جزء من تعرض مجمع يجب أن تكون متفقة مع تعيين تلك المشتقة على أنها أداة التحوط على مستوى التعرض المجمع. فعلى سبيل المثال، إذا استثنت المنشأة العنصر الآجل من مشتقة من تعيينها على أنها أداة التحوط لعلاقة التحوط بين البنود التي تشكل التعرض المجمع، فيجب عليها أيضاً استثناء العنصر الآجل عند إدراج تلك المشتقة على أنها بند مُتحوط له كجزء من التعرض المجمع. وبخلاف ذلك، فإن التعرض المُجمع يجب أن يتضمن مشتقة، إمّا بأكملها أو جزء منها.

ب٥/٣/٦ تبين الفقرة ٦/٣/٦ أن مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة بين منشآت المجموعة يجوز أن تتأهل، في القوائم المالية الموحدة، للوصف بأنها بند مُتحوط له في تحوط للتدفقات النقدية، شريطة أن تكون المعاملة مُقومة بعملة خلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن تؤثر مخاطر العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة الموحدة. ولهذا الغرض فإن المنشأة يمكن أن تكون منشأة أماً أو منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو ترتيباً مشتركاً أو فرعاً. وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة بين منشآت المجموعة على الربح أو الخسارة الموحدة، فإن المعاملة بين منشآت المجموعة لا يمكن أن تتأهل للوصف بأنها بند مُتحوط له. وعادةً ما تكون هذه هي الحالة فيما يتعلق بمدفوعات عوائد حقوق الملكية الفكرية أو دفعات الفائدة أو المصاريف الإدارية بين أعضاء نفس المجموعة، ما لم تكن هناك معاملة خارجية ذات صلة. لكن عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة بين منشآت المجموعة على الربح أو الخسارة الموحدة، فإن المعاملة بين منشآت المجموعة يمكن أن تتأهل للوصف بأنها بند مُتحوط له. ومثال ذلك، مبيعات أو مشتريات المخزون المتوقعة بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع للمخزون مستقبلاً إلى طرف من خارج المجموعة. وبالمثل، فإن بيعاً متوقعاً بين منشآت المجموعة لآلات ومعدات من المنشأة التي قامت بتصنيعها داخل المجموعة إلى منشأة أخرى في المجموعة

ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة الموحدة. ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، لأن الآلات والمعدات سيتم إهلاكها من قبل المنشأة المشترية والمبلغ المثبت بشكل أولي للآلات والمعدات قد يتغير إذا كانت المعاملة المتوقعة بين منشآت المجموعة مُقومة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة المشترية.

ب٦/٣/٦ إذا كان التحوط لمعاملة متوقعة بين منشآت المجموعة يتأهل للمحاسبة عن التحوط، فإن مبلغ أي مكسب أو خسارة يتم إثباته ضمن قائمة الدخل الشامل الآخر، أو يتم حذفه منها، وفقاً للفقرة ٦/٥/١١. والفترة أو الفترات ذات الصلة التي تؤثر خلالها مخاطر العملة الأجنبية للمعاملة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة هي عندما تؤثر تلك المخاطر على الربح أو الخسارة الموحدة.

تعيين البنود المُتحوط لها

ب٦/٣/٧ المكوِّن هو بند مُتحوط له يكون أقل من البند الكامل. وتبعاً لذلك، فإن المكون يعكس فقط بعض مخاطر البند الذي هو جزء منه أو يعكس فقط المخاطر إلى حد ما (على سبيل المثال، عند تعيين جزء من البند).

مكونات المخاطر

ب٦/٣/٨ حتى يكون مكون المخاطر مؤهلاً للتعيين على أنه بند مُتحوط له، يجب أن يكون مكوناً يمكن تحديده بشكل منفصل في بند مالي أو غير مالي، وأن يكون من الممكن قياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند والتي يمكن عزوها إلى التغيرات في ذلك المكون، بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ب٦/٣/٩ عند تحديد مكونات المخاطر التي تتأهل للتعيين على أنها بند مُتحوط له، تقوم المنشأة بتقييم تلك المكونات في سياق هيكل السوق المحددة الذي تتعلق به المخاطر والذي يحدث فيه نشاط التحوط. ويتطلب مثل هذا التحديد تقويماً للحقائق والظروف ذات الصلة، والتي تختلف بحسب المخاطر والسوق.

ب٦/٣/١٠ عند تعيين مكونات المخاطر على أنها بنود مُتحوط لها، تأخذ المنشأة في الحسبان ما إذا كان قد تم تحديد مكونات المخاطر بشكل صريح في العقد (مكونات المخاطر المحددة تعاقدياً) أو ما إذا كانت ضمنية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تشكل جزءاً منه (مكونات المخاطر غير المحددة تعاقدياً). ويمكن أن تتعلق مكونات المخاطر غير المحددة تعاقدياً ببنود ليست عقداً (على سبيل المثال، المعاملات المتوقعة) أو بعقود لا تحدد المكون بشكل صريح (على سبيل المثال، تعهد مؤكد ينطوي على سعر واحد فقط بدلاً من صيغة تسعير رياضية تحيل إلى أسس مختلفة). على سبيل المثال:

(أ) المنشأة أ لديها عقد طويل الأجل لتوريد الغاز الطبيعي الذي يتم تسعيره باستخدام صيغة رياضية محددة تعاقدياً تحيل إلى سلع وعوامل أخرى (على سبيل المثال، زيت الغاز وزيت الوقود ومكونات أخرى مثل مصاريف المواصلات). وتقوم المنشأة أ بالتحوط لمكون زيت الغاز في عقد التوريد باستخدام عقد زيت غاز آجل. ونظراً لأن أحكام وشروط عقد التوريد تحدد مكون زيت الغاز فإنه يُعد مكون مخاطر محدد تعاقدياً. وعليه، وبسبب صيغة التسعير الرياضية، فإن المنشأة أ تخلص إلى أن التعرض لمخاطر سعر زيت الغاز يمكن تحديده بشكل منفصل. وفي نفس الوقت، هناك سوق للعقود الآجلة لزيت الغاز. ولذلك، فإن المنشأة أ تخلص إلى أن التعرض لمخاطر سعر زيت الغاز يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبناءً عليه، فإن التعرض لمخاطر سعر زيت الغاز في عقد التوريد يُعد مكون مخاطر مؤهل للتعيين على أنه بند مُتحوط له.

(ب) تتحوط المنشأة ب لمشترياتها المستقبلية من البن استناداً إلى توقعات إنتاجها. ويبدأ التحوط قبل التسليم بمدة تصل إلى ١٥ شهراً، لجزء من كمية المشتريات المتوقعة. وتزيد المنشأة ب الكمية المُتحوط لها مع مرور الوقت (كلما اقترب تاريخ التسليم). وتستخدم المنشأة ب نوعين مختلفين من العقود لإدارة مخاطر سعر البن:

(١) عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال؛

(٢) عقود توريد بن عربي من كولومبيا يتم تسليمها إلى موقع تصنيع محدد. وتسعِّر هذه العقود طن البن بالاستناد إلى سعر عقد البن المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال زائد فرق سعر محدد زائد رسوم خدمات لوجستية متغيرة، باستخدام صيغة تسعير رياضية. يُعد عقد توريد البن عقداً قيد التنفيذ تتسلم المنشأة ب بموجبه البن فعلياً.

فيما يخص الشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي، فإن الدخول في عقود توريد البن يتيح للمنشأة ب تحديد فرق السعر بين جودة البن الفعلية التي يتم شراؤها (بن عربي من كولومبيا) وبين الجودة المرجعية التي تُعد الأساس للعقد المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال. وبالرغم من ذلك، ففيما يخص الشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد التالي، فإن عقود توريد البن ليست متاحة بعد، ولذلك لا يمكن تحديد فرق السعر. وتستخدم المنشأة ب عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال لتتحوط لمكون الجودة المرجعية في مخاطر سعر البن التي تتحملها فيما يخص الشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي وأيضاً موسم الحصاد التالي. وتحدد المنشأة ب أنها معرضة لثلاث مخاطر مختلفة: مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية، ومخاطر سعر البن التي تعكس الفرق (الهامش) بين سعر البن بالجودة المرجعية وسعر البن العربي المحدد من كولومبيا الذي تتسلمه فعلياً، والتكاليف اللوجستية المتغيرة. وفيما يخص الشحنات المتعلقة بموسم الحصاد الحالي، فبعد دخول المنشأة في عقد لتوريد البن، فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية تُعد مكون مخاطر محدد تعاقدياً لأن صيغة التسعير الرياضية بها ربط بسعر العقود الآجلة للبن التي يتم تداولها في أسواق المال. تخلص المنشأة ب إلى أن مكون المخاطر هذا يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفيما يخص الشحنات المتعلقة بموسم الحصاد التالي، فإن المنشأة ب لم تدخل بعد في أي عقود لتوريد البن (أي أن تلك الشحنات هي معاملات متوقعة). وعليه، فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية هي مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً. وتأخذ المنشأة ب في حسبانها عند تحليل هيكل السوق الكيفية التي يتم بها تسعير الشحنات النهائية من البن الذي تتسلمه. وهكذا، وعلى أساس هذا التحليل لهيكل السوق، فإن المنشأة ب تخلص إلى أن المعاملات المتوقعة تنطوي أيضاً على مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية على أنها مكون مخاطر يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها بالرغم من أنه غير محدد تعاقدياً. وبناءً عليه، يجوز للمنشأة ب تعيين علاقات التحوط على أساس مكونات المخاطر (لمخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية) لعقود توريد البن وكذلك للمعاملات المتوقعة.

(ج) تتحوط المنشأة ج لجزء من مشترياتها المستقبلية من وقود الطائرات على أساس توقعات استهلاكها لمدة تصل إلى ٢٤ شهراً قبل التسليم وتزيد الكمية التي تتحوط لها مع مرور الوقت. وتتحوط المنشأة ج من هذا التعرض باستخدام أنواع مختلفة من العقود تبعاً للأفق الزمني للتحوط، والذي يؤثر على سيولة المشتقات في السوق. وفيما يخص الآفاق الزمنية الأطول (١٢ – ٢٤ شهراً)، تستخدم المنشأة ج عقود النفط الخام لأن هذه العقود وحدها هي التي لها سيولة كافية في السوق. وفيما يخص الآفاق الزمنية ٦-١٢ شهراً، تستخدم المنشأة ج مشتقات زيت الغاز لأن لها سيولة كافية. وفيما يخص الآفاق الزمنية حتى ستة أشهر، فإن المنشأة ج تستخدم عقود وقود الطائرات. تجري المنشأة ج تحليلها لهيكل سوق النفط والمنتجات النفطية وتقويمها للحقائق والظروف ذات الصلة كما يلي:

(١) تعمل المنشأة ج في منطقة جغرافية يعد خام برنت فيها هو المؤشر المرجعي للنفط الخام. والنفط الخام هو مؤشر مرجعي للمادة الخام، يؤثر على سعر مختلف المنتجات النفطية المكررة باعتباره معظم مدخلاتها الأساسية. ويُعد نفط الغاز مؤشراً مرجعياً للمنتجات النفطية المكررة، وهو يُستخدم على أنه مرجع لتسعير نواتج تقطير النفط بشكل أعم. وينعكس هذا أيضاً في أنواع الأدوات المالية المشتقة لأسواق النفط الخام والمنتجات النفطية المكررة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة ج، مثل:

- عقد النفط الخام الآجل المرجعي، والذي يكون لخام برنت؛
- عقد زيت الغاز الآجل المرجعي، والذي يُستخدم على أنه المرجع لتسعير نواتج التقطير – فعلى سبيل المثال، تغطي مشتقات هامش سعر وقود الطائرات فرق السعر بين وقود الطائرات ونفط الغاز المرجعي ذلك؛
- المشتقة المرجعية لهامش سعر تكسير زيت الغاز (أي المشتقة لفرق السعر بين النفط الخام وزيت الغاز- هامش التكرير)، والمربوطة بمؤشر لنفط خام برنت.

(٢) لا يعتمد تسعير المنتجات النفطية المكررة على النفط الخام المحدد الذي تتم معالجته بواسطة مصفاة معينة لأن تلك المنتجات النفطية المكررة (مثل زيت الغاز أو وقود الطائرات) هي منتجات قياسية.

لذلك، فإن المنشأة ج تخلص إلى أن مخاطر السعر لمشترياتها من وقود الطائرات تتضمن مكوناً لمخاطر سعر النفط الخام يستند إلى مكون لمخاطر سعر نفط خام برنت وزيت الغاز، حتى ولو لم يتم تحديد النفط الخام وزيت الغاز في أي ترتيبات تعاقدية. وتخلص المنشأة ج إلى أن مكوني المخاطر هذين يمكن تحديدهما بشكل منفصل وقياسهما بطريقة يمكن الاعتماد عليها حتى ولو لم يتم تحديدهما تعاقدياً. وبناءً عليه، فإن المنشأة ج يجوز لها تعيين علاقات التحوط لمشتريات وقود الطائرات المتوقعة على أساس مكوني المخاطر (للنفط الخام أو زيت الغاز). ويعني هذا التحليل أيضاً أنه إذا استخدمت المنشأة ج مشتقات النفط الخام المُستندة إلى نفط خام ويست تكساس انترميديات، على سبيل المثال، فإن التغيرات في فرق السعر بين نفط خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات ستؤدي إلى عدم فاعلية في التحوط.

(د) تحتفظ المنشأة د بأداة دين بمعدل ثابت. وتم إصدار هذه الأداة في بيئة بها سوق تتم فيها المقارنة بين مجموعة كبيرة من أدوات الدين المشابهة بحسب فروق معدلاتها مع المعدل المرجعي (على سبيل المثال، الليبور) وعادةً ما تكون الأدوات ذات المعدل المتغير في تلك البيئة مربوطة بذلك المعدل المرجعي. وكثيراً ما تتم مقايضات معدلات الفائدة لإدارة مخاطر معدلات الفائدة على أساس ذلك المعدل المرجعي، بغض النظر عن فروق معدلات أدوات الدين عن ذلك المعدل المرجعي. ويتفاوت سعر أدوات الدين ذات المعدل الثابت بشكل مباشر استجابةً للتغيرات في المعدل المرجعي عند حدوثها. تخلص المنشأة د إلى أن المعدل المرجعي يُعد مكوّناً يمكن تحديده بشكل منفصل وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبناءً عليه، يجوز للمنشأة د تعيين علاقات التحوط لأداة الدين ذات المعدل الثابت على أساس مكون مخاطر معدل الفائدة المرجعي.

ب٦/٣/١١ عند تعيين مكون المخاطر على أنه بند مُتحوط له، فإن متطلبات المحاسبة عن التحوط تنطبق على مكون المخاطر ذاك بنفس الطريقة التي تنطبق بها على البنود المُتحوط لها الأخرى التي لا تُعد مكونات مخاطر. فعلى سبيل المثال، تنطبق ضوابط التأهل، بما في ذلك أن علاقة التحوط يجب أن تستوفي متطلبات فاعلية التحوط، ويجب قياس وإثبات أي عدم فاعلية للتحوط.

ب٦/٣/١٢ تستطيع المنشأة أيضاً أن تعيّن التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند المُتحوط له التي تزيد أو تقل فقط عن سعر محدد أو متغير آخر ("المخاطر من جانب واحد"). وتعكس القيمة الحقيقية لأداة التحوط المتمثلة في خيار مشترى (على افتراض أن لها نفس الشروط الرئيسية التي للمخاطر المعينة)، دون قيمتها الزمنية، المخاطر من جانب واحد في البند المتحوط له. فعلى سبيل المثال، تستطيع المنشأة تعيين التقلبات في نتائج التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن زيادة في سعر الشراء المتوقع لسلعة. وفي مثل هذه الحالة، فإن المنشأة تعين فقط خسائر التدفقات النقدية التي تنتج عن زيادة في السعر عن المستوى المحدد. ولا تتضمن المخاطر المُتحوط منها القيمة الزمنية للخيار المشترى، لأن القيمة الزمنية ليست مكوناً في المعاملة المتوقعة يؤثر على الربح أو الخسارة.

ب٦/٣/١٣ هناك افتراض يمكن دحضه بأنه ما لم تكن مخاطر التضخم قد تم تحديدها تعاقدياً، فإنها لا يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ولذلك فلا يمكن تعيينها على أنها مكون مخاطر في الأداة المالية. وبالرغم من ذلك، ففي حالات محددة، يمكن تحديد مكون مخاطر لمخاطر التضخم التي يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها بسبب الظروف الخاصة لبيئة التضخم وسوق الدين ذي الصلة.

ب٦/٣/١٤ على سبيل المثال، تصدر المنشأة ديناً في بيئة يكون فيها للسندات المرتبطة بالتضخم هيكل من الحجم والمدة مما ينتج عنه سوق سائلة بشكل كاف تسمح بوضع هيكل زمني ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وهذا يعني أنه فيما يخص العملة المعنية، يُعد التضخم عاملاً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، فإن مكون مخاطر التضخم يمكن تحديده بخصم التدفقات النقدية لأداة الدين المُتحوط لها باستخدام البنية الزمنية ذات معدلات الفائدة الحقيقية الصفرية (أي بطريقة مشابهة للطريقة التي يمكن أن يُحدد بها مكون معدل الفائدة (الاسمي) الخالي من المخاطر). وفي المقابل، يُعد مكون مخاطر التضخم في العديد من الحالات غير قابل للتحديد بشكل منفصل وغير قابل للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، تصدر المنشأة ديناً بمعدل فائدة اسمي فقط في بيئة بها سوق للسندات المرتبطة بالتضخم غير سائلة بشكلٍ كافٍ بحيث تسمح بوضع بنية زمنية ذات معدلات فائدة حقيقية صفرية. وفي هذه الحالة، فإن تحليل هيكل السوق والحقائق والظروف لا يدعم استنتاج المنشأة أن التضخم يُعد مكوناً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان بشكل منفصل. وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تجاوز الافتراض الممكن دحضه بأن مخاطر التضخم غير المحددة تعاقدياً لا يمكن تحديدها بشكل منفصل ولا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عها. وبناءً عليه، فإن مكون مخاطر التضخم لا يتأهل للتعيين على أنه بند مُتحوط له. وينطبق هذا بغض النظر عن أية أداة تحوط للتضخم تكون المنشأة قد دخلت فيها بالفعل. وعلى وجه التحديد، لا تستطيع المنشأة أن تقوم ببساطة بتقدير شروط وأحكام أداة التحوط من التضخم عن طريق إسقاط أحكامها وشروطها على الدين الذي له معدل فائدة اسمي.

ب١٥/٣/٦ يُعد مكون مخاطر التضخم المحدد تعاقدياً في التدفقات النقدية من سند مرتبط بالتضخم تم إثباته (بافتراض أنه ليس هناك متطلب للمحاسبة عن مشتقة مُدمجة بشكل منفصل) مكوناً يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، طالما أن التدفقات النقدية الأخرى من الأداة لا تتأثر بمكون مخاطر التضخم.

مكونات المبلغ الاسمي

ب١٦/٣/٦ يوجد نوعان من مكونات المبالغ الاسمية التي يمكن تعيينها على أنها البند المتحوط له في علاقة تحوط: المكون الذي يُعد جزءاً من بند بكامله أو مكون يمثل شريحة. ويغير نوع المكون من ناتج المحاسبة. ويجب على المنشأة تعيين المكون لأغراض المحاسبة بشكل يتفق مع هدفها من إدارة المخاطر.

ب١٧/٣/٦ من أمثلة المكون الذي يُعد جزءاً، نسبة ٥٠ في المائة من التدفقات النقدية التعاقدية لقرض.

ب١٨/٣/٦ يمكن تحديد مكون يمثل شريحة من مجتمع محدد، لكنه مفتوح، أو من مبلغ اسمي محدد. ومن أمثلة ذلك:

(أ) جزء من حجم معاملة نقدية، على سبيل المثال، التدفقات النقدية التالية بمبلغ ١٠ وحدات عملة أجنبية من مبيعات مُقومة بعملة أجنبية بعد أول ٢٠ وحدة عملة أجنبية في مارس ×٢٠١[٥]؛ أو

(ب) جزء من حجم مادي، على سبيل المثال، الطبقة السفلى، التي يبلغ قياسها ٥ مليون متر مكعب، من الغاز الطبيعي المُخزن في الموقع (س)؛ أو

(ج) جزء من حجم مادي أو حجم معاملة أخرى، على سبيل المثال، أول مائة برميل من مشتريات النفط في يونيو ×٢٠١ أو أول ١٠٠ ميجاواط ساعة من مبيعات الكهرباء في يونيو ×٢٠١؛ أو

(د) شريحة من المبلغ الاسمي للبند المُتحوط له، على سبيل المثال، آخر ٨٠ مليون وحدة عملة من تعهد مؤكد بمبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة أو الشريحة السفلى بمبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة من مبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت أو الشريحة العليا بمبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة من مبلغ إجمالي ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت يمكن سداده مبكراً بالقيمة العادلة (المبلغ الاسمي المحدد هو ١٠٠ مليون وحدة عملة).

ب١٩/٣/٦ في حالة تعيين مكون يمثل شريحة في تحوط للقيمة العادلة، يجب على المنشأة تحديده من مبلغ اسمي محدد. وللالتزام بمتطلبات تأهل تحوطات القيمة العادلة، يجب على المنشأة إعادة قياس البند المُتحوط له لتحديد التغيرات في القيمة العادية (أي إعادة قياس البند لتحديد التغيرات في القيمة العادلة التي يمكن عزوها إلى المخاطر المُتحوط منها). ويجب إثبات تعديل تحوط القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة في وقت لا يتعدى وقت إلغاء إثبات البند. وبناءً عليه، فمن الضروري تتبع البند الذي يتعلق به تعديل تحوط القيمة العادلة. وفيما يخص المكون الذي يمثل شريحة في تحوط للقيمة العادلة، فإن هذا يتطلب من المنشأة تتبع المبلغ الاسمي الذي تم تحديده منه. فعلى سبيل المثال، في الفقرة ب١٨/٣/٦(د)، يجب تتبع مجموع المبلغ الاسمي المحدد البالغ ١٠٠ مليون وحدة عملة لتتبع الشريحة السفلى التي تبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة أو الشريحة العليا التي تبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة.

ب٢٠/٣/٦ يُعد مكون الشريحة الذي يتضمن خياراً للسداد المبكر غير مؤهل لتعيينه على أنه بند مُتحوط له في تحوط للقيمة العادلة إذا كانت القيمة العادلة لخيار السداد المبكر تتأثر بالتغيرات في المخاطر المُتحوط منها، ما لم تتضمن الشريحة المعينة أثر خيار السداد المبكر المتعلق بها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المُتحوط له.

العلاقة بين مكونات بند ومجموع تدفقاته النقدية

ب٢١/٣/٦ في حالة تعيين مكون للتدفقات النقدية في بند مالي أو غير مالي على أنه البند المُتحوط له، فإن ذلك المكون يجب أن يكون أقل من أو مساوياً لمجموع التدفقات النقدية للبند بكامله. وبالرغم من ذلك، يجوز تعيين جميع التدفقات النقدية للبند بكامله على أنها البند المُتحوط له ويجوز التحوط لها من خطر واحد فقط (على سبيل المثال، فقط من تلك التغيرات التي يمكن عزوها إلى التغيرات في معدل الليبور أو التغيرات في سعر سلعة مرجعي).

[٥] في هذا المعيار تُقوم المبالغ النقدية بـ"وحدات عملة" و"وحدات عملة أجنبية".

ب٦/٣/٢٢ على سبيل المثال، في حالة التزام مالي معدل فائدته الفعلية أقل من معدل الليبور، فإن المنشأة لا تستطيع تعيين:

(أ) مكون من الالتزام مساوٍ للفائدة بمعدل الليبور (زائد المبلغ الأصلي في حالة تحوط القيمة العادلة)؛

(ب) مكون متبقٍ سالب.

ب٦/٣/٢٣ بالرغم من ذلك، في حالة التزام مالي بمعدل فائدة ثابت ومعدل فائدته الفعلية (على سبيل المثال) أقل من معدل الليبور بـ١٠٠ نقطة أساس، فإن المنشأة تستطيع تعيين التغير في قيمة ذلك الالتزام بكامله (أي المبلغ الأصلي زائد الفائدة بمعدل الليبور ناقص ١٠٠ نقطة أساس) الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في معدل الليبور، على أنه البند المُتحوط له. وفي حالة التحوط لأداة مالية بمعدل فائدة ثابت بعد استحداثها ببعض الوقت وفي تلك الأثناء تغيرت معدلات الفائدة، فإن المنشأة تستطيع تعيين مكون مخاطر مساوٍ لمعدل مرجعي أعلى من المعدل التعاقدي المدفوع على البند. وتستطيع المنشأة القيام بذلك شرط أن يكون معدل الفائدة المرجعي أقل من معدل الفائدة الفعلية الذي يتم احتسابه بافتراض أن المنشأة قد اشترت الأداة في اليوم الذي تعيّن فيه لأول مرة البند المُتحوط له. فعلى سبيل المثال، افترض أن المنشأة استحدثت أصلاً مالياً بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة وبمعدل فائدة ثابت، ومعدل الفائدة الفعلية له هو ٦ في المائة في وقت كان فيه معدل الليبور ٤ في المائة. وبدأت المنشأة في التحوط لذلك الأصل المالي بعد بعض الوقت عندما ارتفع معدل الليبور إلى ٨ في المائة وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. تحسب المنشأة أنها إذا كانت قد اشترت الأصل في التاريخ الذي تعيّن فيه لأول مرة مخاطر معدل الفائدة المتعلقة بمعدل الليبور على أنها البند المُتحوط له، فإن العائد الفعلي للأصل بناءً على قيمته العادلة عندئذ البالغة ٩٠ وحدة عملة كان سيبلغ ٩,٥ في المائة. ولأن معدل الليبور أقل من هذا العائد الفعلي، فإن المنشأة تستطيع تعيين مكون معدل الليبور البالغ ٨ في المائة الذي يتكون في جزء منه من التدفقات النقدية التعاقدية وفي جزء آخر من الفرق بين القيمة العادلة الحالية (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ الذي سيتم دفعه عند الاستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

ب٦/٣/٢٤ إذا كان التزام مالي بمعدل فائدة متغير يحمل فائدة (على سبيل المثال) بمعدل الليبور لمدة ثلاثة أشهر ناقص ٢٠ نقطة أساس (بحد أدنى صفر نقطة أساس)، فإن المنشأة تستطيع تعيين التغير في التدفقات النقدية للالتزام بكامله (أي معدل الليبور لمدة ثلاثة أشهر ناقص ٢٠ نقطة أساس – بما في ذلك الحد الأدنى) الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في معدل الليبور على أنه البند المُتحوط له. وعليه، طالما أن المنحنى المستقبلي لمعدل الليبور لمدة ثلاثة أشهر خلال العمر المتبقي لذلك الالتزام لا ينخفض عن ٢٠ نقطة أساس، فإن التقلب في التدفقات النقدية للبند المُتحوط له يكون هو نفسه للالتزام المُحمَّل بفائدة بمعدل الليبور لمدة ثلاثة أشهر وهامش موجب أو صفر. ولكن إذا كان المنحنى المستقبلي لمعدل الليبور لمدة ثلاثة أشهر خلال الفترة المتبقية من عمر ذلك الالتزام (أو جزء منه) ينخفض إلى ما دون ٢٠ نقطة أساس، فإن التقلب في التدفقات النقدية للبند المُتحوط له سيكون أقل من التقلب في التدفقات النقدية لالتزام محمَّل بفائدة بمعدل الليبور لثلاثة أشهر وهامش موجب أو صفر.

ب٦/٣/٢٥ من الأمثلة المشابهة لبند غير مالي نوع محدد من النفط الخام المستخرج من حقل نفط معين والذي يتم تسعيره بأقل من سعر النفط الخام المرجعي ذي الصلة. فإذا باعت المنشأة النفط الخام بموجب عقد باستخدام صيغة رياضية تعاقدية للتسعير تحدد سعر البرميل بسعر النفط الخام المرجعي مطروحاً منه ١٠ وحدات عملة بحد أدنى ١٥ وحدة عملة، فإن المنشأة تستطيع أن تعيّن التقلب في التدفقات النقدية بكامله بموجب عقد البيع، والذي يمكن عزوه إلى التغير في سعر النفط الخام المرجعي، على أنه البند المُتحوط له. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تستطيع تعيين مكون يساوي كامل التغير في سعر النفط المرجعي. وعليه، طالما أن السعر المستقبلي (لكل شحنة يتم تسليمها) لا ينخفض إلى ما دون ٢٥ وحدة عملة، فإن التقلب في التدفقات النقدية للبند المُتحوط له يكون هو نفسه لمبيعات النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو التي لها هامش موجب). ولكن إذا انخفض السعر المستقبلي لأية شحنة يتم تسليمها إلى ما دون ٢٥ وحدة عملة، فإن التقلب في التدفقات النقدية للبند المُتحوط له سيكون أقل من التقلب في التدفقات النقدية لبيع نفط خام بسعر النفط الخام المرجعي (أو بهامش موجب).

ضوابط التأهل للمحاسبة عن التحوط (القسم ٦/٤)

فاعلية التحوط

ب٦/٤/١ فاعلية التحوط هي مدى قدرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط على إلغاء أثر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له (على سبيل المثال، عندما يكون البند المُتحوط له مكون مخاطر، فإن التغير ذا الصلة في القيمة

العادلة أو التدفقات النقدية لبند هو التغير الذي يمكن عزوه إلى المخاطر المُتحوط منها). وعدم فاعلية التحوط هو المدى الذي تكون فيه التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط أكبر أو أقل من تلك للبند المُتحوط له.

ب٦/٤/٢ عند تعيين علاقة تحوط وعلى أساس مستمر، يجب على المنشأة تحليل مصادر عدم فاعلية التحوط التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال مدتها. وهذا التحليل (بما في ذلك أي تحديثات تتم وفقاً للفقرة ب٦/٥/٢١ تنشأ عن إعادة التوازن إلى علاقة التحوط) هو الأساس لقيام المنشأة بتقييم مدى استيفائها لمتطلبات فاعلية التحوط.

ب٦/٤/٣ تجنباً للشك، فإن آثار استبدال الطرف الأصلي المقابل بطرف مقاصة مقابل وإجراء التغييرات المرتبطة بذلك كما هو موضح في الفقرة ٦/٥/٦، يجب أن تنعكس في قياس أداة التحوط وبالتالي في تقييم فاعلية التحوط وقياسها.

العلاقة الاقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط

ب٦/٤/٤ يعني متطلب وجود علاقة اقتصادية أن لأداة التحوط والبند المُتحوط له قيمٌ تتحرك عموماً في اتجاهين متعاكسين بسبب المخاطر نفسها، والتي تُعد المخاطر المُتحوط منها. وعليه، يجب أن يكون هناك توقع بأن قيمة أداة التحوط وقيمة البند المُتحوط له ستتغيران بشكل منهجي استجابةً للتحركات في نفس الأساس أو الأسس التي تكون مترابطة بشكل اقتصادي على نحو يوضح أنهما تستجيبان بطريقة متشابهة للمخاطر التي يتم التحوط منها (على سبيل المثال، خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات).

ب٦/٤/٥ إذا كانت الأسس ليست هي نفسها ولكنها مترابطة بشكل اقتصادي، فقد تنشأ حالات تتحرك فيها قيمتا أداة التحوط والبند المتحوط له في نفس الاتجاه، على سبيل المثال، بسبب أن فارق السعر بين الأساسين المترابطين يتغير في حين أن الأساسين نفسيهما لا يتحركان بشكل كبير. ويظل هذا متفقاً مع حقيقة وجود علاقة اقتصادية بين أداة التحوط والبند المتحوط له إذا كان لا يزال متوقعاً أن تتحرك قيمتا أداة التحوط والبند المُتحوط له عادةً في اتجاهين متعاكسين عندما تتحرك الأسس.

ب٦/٤/٦ يشتمل تقييم وجود العلاقة الاقتصادية على إجراء تحليل للسلوك المحتمل لعلاقة التحوط خلال مدتها للتأكد مما إذا كان يمكن توقع تحقيق هدف إدارة المخاطر. ومجرد وجود علاقة إحصائية بين متغيرين لا يدعم، في حد ذاته، التوصل إلى استنتاج صحيح بوجود علاقة اقتصادية.

أثر المخاطر الائتمانية

ب٦/٤/٧ نظراً لأن نموذج المحاسبة عن التحوط يستند إلى فكرة عامة للمعاوضة بين المكاسب والخسائر من أداة التحوط والبند المُتحوط له، فإن عدم فاعلية التحوط يتم تحديده ليس فقط من خلال العلاقة الاقتصادية بين تلك البنود (أي التغيرات في أسسها) ولكن أيضاً من خلال أثر المخاطر الائتمانية على قيمة كل من أداة التحوط والبند المُتحوط له. وأثر المخاطر الائتمانية يعني أنه حتى لو كانت هناك علاقة اقتصادية بين أداة التحوط والبند المُتحوط له، فإن مستوى المعاوضة قد يصبح غير منتظم. وقد ينتج ذلك عن تغير في المخاطر الائتمانية لأي من أداة التحوط أو البند المُتحوط له، بحجم يؤدي إلى أن تهيمن المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن العلاقة الاقتصادية (أي أثر التغيرات في الأسس). ومستوى الحجم الذي يؤدي إلى الهيمنة هو المستوى الذي تنتج عنه خسارة (أو مكسب) من المخاطر الائتمانية تبطل أثر التغيرات في الأسس على قيمة أداة التحوط أو البند المتحوط له، حتى ولو كانت تلك التغيرات كبيرة. وفي المقابل، إذا حدث خلال فترة معينة تغير صغير في الأسس، فإن حقيقة أنه حتى التغيرات الصغيرة -المتعلقة بالمخاطر الائتمانية- في قيمة أداة التحوط أو البند المتحوط له قد تؤثر في القيمة أكثر من أثرها على الأسس، لن تنشأ عنها هيمنة.

ب٦/٤/٨ من أمثلة هيمنة المخاطر الائتمانية على علاقة التحوط ما يكون عندما تتحوط المنشأة من تعرض لمخاطر سعر سلعة باستخدام مشتقة غير مضمونة بضمان رهني. فإذا كان الطرف المقابل في تلك المشتقة يواجه تدهوراً شديداً في وضعه الائتماني، فإن أثر التغيرات في الوضع الائتماني للطرف المقابل قد يفوق أثر التغيرات في سعر السلعة على القيمة العادلة لأداة التحوط، في حين أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المُتحوط له تعتمد إلى حد كبير على التغيرات في سعر السلعة.

نسبة التحوط

ب٦/٤/٩ وفقاً لمتطلبات فاعلية التحوط، فإن نسبة التحوط في علاقة التحوط يجب أن تكون نفس النسبة التي تنتج عن كمية البند المُتحوط له الذي تتحوط له المنشأة فعلياً وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً لتتحوط لتلك الكمية من البند المُتحوط له. وعليه، فإذا

كانت المنشأة تتحوط من أقل من ١٠٠ في المائة من التعرض على بند، مثل ٨٥ في المائة، فيجب عليها أن تعيِّن علاقة التحوط باستخدام نفس نسبة التحوط التي تنشأ عن ٨٥ في المائة من التعرض وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً لتتحوط لنسبة ٨٥ في المائة تلك. وبالمثل، فإذا كانت المنشأة، على سبيل المثال، تتحوط من تعرض باستخدام مبلغ اسمي قدره ٤٠ وحدة من أداة مالية، فيجب عليها أن تعيِّن علاقة التحوط باستخدام نفس نسبة التحوط التي تنشأ عن تلك الكمية التي قدرها ٤٠ وحدة (أي أن المنشأة لا يجوز لها أن تستخدم نسبة تحوط تستند إلى كمية أكبر من الوحدات التي قد تحتفظ بها في المجمل أو كمية أقل من الوحدات) والكمية من البند المُتحوط له التي تتحوط لها بالفعل بالوحدات الأربعين تلك.

ب٦/٤/١٠ وبالرغم من ذلك، فإن تعيين علاقة التحوط باستخدام نفس نسبة التحوط التي تنتج عن كميات البند المُتحوط له وأداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً، لا يجوز أن يعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط مما يترتب عليه ظهور عدم فاعلية في التحوط (بغض النظر عن إثباتها من عدمه) قد تؤدي بدورها إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وعليه، ولغرض تعيين أية علاقة تحوط، يجب على المنشأة تعديل نسبة التحوط التي تنتج عن كميات البند المُتحوط له وأداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً إذا لزم ذلك لتجنب حدوث أي عدم توازن من ذلك القبيل.

ب٦/٤/١١ من أمثلة الاعتبارات ذات الصلة بتقييم ما إذا كانت نتيجة محاسبية تعد غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط ما يلي:

(أ) ما إذا كانت نسبة التحوط المقصودة قد تم تحديدها لتجنب إثبات عدم فاعلية التحوط فيما يخص تحوطات التدفقات النقدية، أو لإجراء التعديلات على تحوط القيمة العادلة لأكثر من بند مُتحوط له بهدف زيادة استخدام المحاسبة على أساس القيمة العادلة، ولكن بدون تعويض التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط؛

(ب) ما إذا كان هناك سبب تجاري للأوزان المحددة للبند المُتحوط له ولأداة التحوط، حتى ولو نشأ عن ذلك عدم فاعلية في التحوط. فعلى سبيل المثال، تدخل المنشأة في أداة تحوط وتعيِّن كمية منها ليست هي الكمية التي حددت أنها أفضل تحوط للبند المُتحوط له لأن الحجم القياسي لأدوات التحوط لا يسمح لها بالدخول في تلك الكمية تحديداً من أداة التحوط ("إصدار كبير الحجم"). ومثال ذلك منشأة تتحوط لـ ١٠٠ طن من مشتريات البن بعقود بن مستقبلية قياسية حجمها ٣٧٥٠٠ رطل. وقد تستخدم المنشأة إمّا خمسة أو ستة عقود فقط (ما يعادل ٨٥ و١٠٢,١ طن على التوالي) لتتحوط للمشتريات التي حجمها ١٠٠ طن. وفي تلك الحالة، فإن المنشأة تعيِّن علاقة التحوط باستخدام نسبة التحوط التي تنتج عن عدد عقود البن المستقبلية التي تستخدمها فعلياً، لأن عدم فاعلية التحوط الناتجة عن عدم التماثل في أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط لن تؤدي إلى نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط.

وتيرة تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط

ب٦/٤/١٢ يجب على المنشأة في بداية علاقة التحوط، وعلى أساس مستمر، تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. وكحد أدنى، يجب على المنشأة إجراء التقييم المستمر في كل فترة تقرير أو عند حدوث تغير مهم في الظروف يؤثر على متطلبات فاعلية التحوط، أيهما يحل أولاً. ويتعلق التقييم بالتوقعات عن فاعلية التحوط ولذلك فإنه ذو طابع مستشرف للمستقبل فقط.

طرق تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط

ب٦/٤/١٣ لا يحدد هذا المعيار طريقة لتقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. ومع ذلك، يجب على المنشأة استخدام طريقة تأخذ في الحسبان الخصائص ذات الصلة لعلاقة التحوط بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التحوط. وبناءً على تلك العوامل، يمكن أن تكون الطريقة تقييماً وصفياً أو كمّياً.

ب٦/٤/١٤ على سبيل المثال، عندما تكون الشروط الأساسية (مثل المبلغ الاسمي والاستحقاق والأساس) لأداة التحوط والبند المُتحوط له متطابقة أو متوافقة إلى حد كبير، فقد يكون من الممكن للمنشأة أن تخلص بناءً على تقييم وصفي لتلك الشروط الأساسية إلى أن لكل من أداة التحوط والبند المُتحوط له قيم ستتحرك عموماً في الاتجاه المعاكس بسبب المخاطر نفسها وعليه فإنه توجد علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (انظر الفقرات ب٦/٤/٤ – ب٦/٤/٦).

ب٦/٤/١٥ حقيقة أن مشتقة ما تُعد مجزية أو غير مجزية عندما يتم تعيينها على أنها أداة تحوط لا تعني -في حد ذاتها- أن التقييم الوصفي غير مناسب. فالظروف هي العامل الذي يعتمد عليه تحديد ما إذا كان عدم فاعلية التحوط الناشئ عن تلك الحقيقة يمكن أن تكون له أهمية لن يعبر عنها التقييم الوصفي بصورة كافية.

ب٦/٤/١٦ في المقابل، إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له غير متوافقة إلى حد كبير، ترتفع عندئذ درجة عدم التأكد المحيطة بمدى المعاوضة فيما بينهما. وتبعاً لذلك، تزيد صعوبة التوقع بفاعلية التحوط خلال مدة علاقة التحوط. وفي مثل تلك الحالة، قد تستطيع المنشأة أن تخلص، بناءً على إجراء تقييم كمي، فقط إلى وجود علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (انظر الفقرات ب٦/٤/٤ – ب٦/٤/٦). وفي بعض الحالات، قد يلزم إجراء تقييم كمي أيضاً لتقييم ما إذا كانت نسبة التحوط المستخدمة لتعيين علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط (انظر الفقرات ب٦/٤/٩ – ب٦/٤/١١). ويمكن للمنشأة استخدام الطرق نفسها أو طرق مختلفة لهذين الغرضين المختلفين.

ب٦/٤/١٧ إذا حدثت تغيرات في الظروف تؤثر على فاعلية التحوط، قد تضطر المنشأة إلى تغيير طريقة تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط لضمان أن الخصائص ذات الصلة لعلاقة التحوط، بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التحوط، لا تزال مأخوذة بعين الاعتبار.

ب٦/٤/١٨ تُعد إدارة مخاطر المنشأة المصدر الرئيس للمعلومات اللازمة لتقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. ويعني هذا أن معلومات (أو تحليل) الإدارة المستخدمة لأغراض اتخاذ القرار يمكن استخدامها كأساس لتقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط.

ب٦/٤/١٩ تتضمن وثائق المنشأة لعلاقة التحوط الكيفية التي ستقيّم بها متطلبات فاعلية التحوط، بما في ذلك الطريقة أو الطرق المستخدمة. ويجب تحديث وثائق علاقة التحوط بأي تغييرات في الطرق (انظر الفقرة ب٦/٤/١٧).

المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة (القسم ٦/٥)

ب٦/٥/١ من أمثلة تحوط القيمة العادلة التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين بمعدل فائدة ثابت والتي تنشأ عن التغيرات في معدلات الفائدة. ومثل هذا التحوط يمكن الدخول فيه من قبل المُصدر أو من قبل حامل الأداة.

ب٦/٥/٢ الغرض من تحوط التدفق النقدي هو تأجيل المكسب أو الخسارة من أداة التحوط إلى فترة أو فترات تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة. ومن أمثلة تحوط التدفقات النقدية استخدام المقايضة لتغيير دين بمعدل فائدة معوم (سواء تم قياسه بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة) إلى دين بمعدل فائدة ثابت (أي تحوط لمعاملة مستقبلية تكون فيها التدفقات النقدية التي يتم التحوط لها هي دفعات الفائدة المستقبلية). وفي المقابل، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية ستتم المحاسبة عنها، حال اقتنائها، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، هو مثال لبند لا يمكن أن يكون البند المُتحوط له في تحوط للتدفقات النقدية، لأن مبلغ أي مكسب أو خسارة سيتم تأجيله من أداة التحوط لا يمكن إعادة تصنيفه بشكل مناسب ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة التي سيحقق فيها المعاوضة. وللسبب نفسه، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية ستتم المحاسبة عنها، حال اقتنائها، بالقيمة العادلة مع عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر لا يمكن أيضاً أن يكون البند المُتحوط له في تحوط للتدفقات النقدية.

ب٦/٥/٣ التحوط لتعهد مؤكد (على سبيل المثال، تحوط شركة كهرباء من التغير في سعر الوقود فيما يتعلق بتعهد تعاقدي غير مُثبت لشراء وقود بسعر ثابت) هو تحوط من التعرض لتغير في القيمة العادلة. وبناءً عليه، فإن مثل هذا التحوط هو تحوط للقيمة العادلة. لكن وفقاً للفقرة ٦/٥/٤، يمكن بدلاً من ذلك المحاسبة عن التحوط من مخاطر العملة الأجنبية في تعهد مؤكد على أنه تحوط للتدفقات النقدية.

قياس عدم فاعلية التحوط

ب٦/٥/٤ عند قياس عدم فاعلية التحوط، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة تحدد قيمة البند المُتحوط له على أساس القيمة الحالية ولذلك فإن التغير في قيمة البند المُتحوط له يتضمن أيضاً أثر القيمة الزمنية للنقود.

ب٦/٥/٥ لاحتساب التغير في قيمة البند المُتحوط له لغرض قياس عدم فاعلية التحوط، يمكن للمنشأة استخدام مشتقة ستكون لها شروط تطابق الشروط الأساسية للبند المُتحوط له (يُشار إليها عادة على أنها "مشتقة افتراضية") وستتم معايرتها، على سبيل المثال، فيما يخص التحوط لمعاملة متوقعة، باستخدام مستوى السعر (أو المعدل) المُتحوط له. فعلى سبيل المثال، إذا كان التحوط من مخاطر من جانبين عند المستوى الحالي للسوق، فإن المشتقة الافتراضية ستمثل عقداً آجلاً افتراضياً تتم معايرته لتكون له قيمة صفرية في وقت تعيين علاقة التحوط. وإذا كان التحوط، على سبيل المثال، من مخاطر من جانب واحد، فإن المشتقة الافتراضية ستمثل القيمة الحقيقية لخيار افتراضي يكون عند تعيين علاقة التحوط بسعر السوق إذا كان مستوى السعر المُتحوط له هو المستوى الحالي في السوق، أو غير مجزٍ إذا كان مستوى السعر المُتحوط له أعلى (أو فيما يخص التحوط لمركز طويل، أقل) من المستوى الحالي في السوق. ويُعد استخدام مشتقة افتراضية إحدى الطرق الممكنة لاحتساب التغير في قيمة البند المُتحوط له. وتعد المشتقة الافتراضية نسخة طبق الأصل من البند المُتحوط له، وعليه فإنه ينتج عنها نفس النتيجة فيما لو كان التغير في القيمة قد تم تحديده من خلال منهج مختلف. وعليه، فإن استخدام "مشتقة افتراضية" ليست طريقة في حد ذاتها ولكنها وسيلة حسابية يمكن استخدامها فقط لاحتساب قيمة البند المُتحوط له. وبناءً عليه، فإن "المشتقة الافتراضية" لا يمكن استخدامها لتضمين ميزات في قيمة البند المُتحوط له توجد فقط في أداة التحوط (ولكنها لا توجد في البند المُتحوط له). ومثال ذلك، دين مُقوم بعملة أجنبية (بغض النظر عمّا إذا كان ديناً بمعدل فائدة ثابت أو معدل فائدة متغير). وعند استخدام مشتقة افتراضية لاحتساب التغير في قيمة مثل هذا الدين أو القيمة الحالية للتغير التراكمي في تدفقاته النقدية، فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن ببساطة أن تشتمل ضمناً على عبء مقابل مبادلة العملات المختلفة حتى لو كانت المشتقات الفعلية التي يتم بموجبها مبادلة العملات المختلفة من المحتمل أن تتضمن مثل هذا العبء (على سبيل المثال، مقايضات معدلات الفائدة بعملات مختلفة).

ب٦/٥/٦ يمكن أيضاً استخدام التغير في قيمة البند المُتحوط له، الذي يتم تحديده باستخدام مشتقة افتراضية، لغرض تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط.

إعادة التوازن إلى علاقة التحوط والتغييرات في نسبة التحوط

ب٦/٥/٧ يشير مصطلح إعادة التوازن إلى التعديلات التي يتم إجراؤها على الكميات المعينة من البند المُتحوط له أو أداة التحوط في علاقة تحوط قائمة بالفعل لغرض الحفاظ على نسبة تحوط تلتزم بمتطلبات فاعلية التحوط. ولغرض هذا المعيار، فإن التغييرات في الكميات المعينة من البند المُتحوط له أو أداة التحوط لغرض مختلف لا تشكل إعادة توازن.

ب٦/٥/٨ تتم المحاسبة عن إعادة التوازن على أنها استمرار لعلاقة التحوط وفقاً للفقرات ب٦/٥/٩ – ب٦/٥/٢١. وعند إعادة التوازن، يتم تحديد عدم فاعلية التحوط في علاقة التحوط، ويتم إثباتها قبل تعديل علاقة التحوط مباشرة.

ب٦/٥/٩ يسمح تعديل نسبة التحوط للمنشأة بالاستجابة للتغيرات في العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له التي تنشأ عن أُسُسهما أو عن متغيرات المخاطر. فعلى سبيل المثال، تتغير علاقة التحوط التي يكون فيها لأداة التحوط والبند المُتحوط له أساسين مختلفين لكنهما مترابطين، استجابةً لأي تغير في العلاقة بين هذين الأساسين (على سبيل المثال، مؤشرات أو معدلات أو أسعار مرجعية مختلفة لكنها مترابطة). وعليه، فإن إعادة التوازن تسمح باستمرار علاقة التحوط في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له بشكل يمكن التعويض عنه عن طريق تعديل نسبة التحوط.

ب٦/٥/١٠ على سبيل المثال، تتحوط المنشأة من تعرض للعملة الأجنبية "أ" باستخدام مشتقة عملة تأخذ العملة الأجنبية "ب" كمرجع لها، والعملتان الأجنبيتان "أ" و "ب" مربوطتان (أي أن سعر صرفهما يظل مستقراً ضمن مدى معين أو بسعر صرف يحدده بنك مركزي أو سلطة أخرى). وإذا تغير سعر الصرف بين العملة الأجنبية "أ" والعملة الأجنبية "ب" (أي تم تحديد مدى أو سعر جديد)، فإن إعادة التوازن إلى علاقة التحوط لتعكس سعر الصرف الجديد ستضمن أن علاقة التحوط ستستمر في استيفاء متطلب فاعلية التحوط المتعلق بنسبة التحوط في الظروف الجديدة. وفي المقابل، إذا حدث تعثر في سداد مشتقة العملة، فإن تغيير نسبة التحوط قد لا يضمن أن علاقة التحوط ستستمر في استيفاء متطلب فاعلية التحوط. وعليه، فإن إعادة التوازن لا يسهل استمرار علاقة التحوط في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له بشكل لا يمكن التعويض عنه عن طريق تعديل نسبة التحوط.

ب٦/٥/١١ لا يشكل كل تغيير في مدى المعاوضة بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط والقيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المُتحوط له تغيراً في العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له. وتقوم المنشأة بتحليل مصادر عدم فاعلية التحوط التي توقعت أن تؤثر على علاقة التحوط خلال مدتها وتقييم ما إذا كانت التغيرات في مدى المعاوضة:

(أ) تتذبذب حول نسبة التحوط، التي تبقى صالحة (أي تستمر في التعبير بشكل مناسب عن العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له)؛ أو

(ب) تمثل مؤشراً على أن نسبة التحوط لم تعد تعبر بشكل مناسب عن العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له.

تقوم المنشأة بهذا التقويم على ضوء متطلب فاعلية التحوط المتعلق بنسبة التحوط، أي لضمان أن علاقة التحوط لا تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط مما ينشأ عنه عدم فاعلية في التحوط (بغض النظر عن إثباتها من عدمه) قد تؤدي بدورها إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وعليه، فإن هذا التقويم يتطلب اجتهاداً.

ب٦/٥/١٢ التذبذب حول نسبة تحوط ثابتة (وبالتالي عدم فاعلية التحوط ذات الصلة) لا يمكن تقليله عن طريق تعديل نسبة التحوط استجابةً لكل نتيجة بمفردها. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، يُعد التغير في مدى المعاوضة مسألة تتعلق بقياس وإثبات عدم فاعلية التحوط، ولكنه لا يتطلب إعادة التوازن.

ب٦/٥/١٣ في المقابل، إذا كانت التغيرات في مدى المعاوضة تبين أن التذبذب يدور حول نسبة تحوط تختلف عن نسبة التحوط المستخدمة حالياً لعلاقة التحوط تلك، أو أن هناك اتجاه يؤدي إلى الابتعاد عن نسبة التحوط تلك، فإن عدم فاعلية التحوط يمكن تقليلها عن طريق تعديل نسبة التحوط، في حين أن الإبقاء على نسبة التحوط سيؤدي بشكل متزايد إلى عدم فاعلية في التحوط. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط مما ينشأ عنه عدم فاعلية في التحوط (بغض النظر عن إثباتها من عدمه) قد تؤدي بدورها إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وفي حالة تعديل نسبة التحوط، فإن ذلك يؤثر أيضاً في قياس وإثبات عدم فاعلية التحوط لأن عدم فاعلية التحوط، عند إعادة التوازن، يجب تحديدها وإثباتها قبل تعديل علاقة التحوط مباشرة وفقاً للفقرة ب٦/٥/٨.

ب٦/٥/١٤ تعني إعادة التوازن، لأغراض المحاسبة عن التحوط، أن تقوم المنشأة بعد بداية علاقة التحوط بتعديل كميات أداة التحوط أو البند المُتحوط له استجابةً للتغيرات في الظروف التي تؤثر على نسبة التحوط في علاقة التحوط تلك. وعادةً، ينبغي أن يعكس ذلك التعديل التعديلات في كميات أداة التحوط والبند المُتحوط له التي تستخدمها فعلياً. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل نسبة التحوط التي تنتج عن كميات البند المُتحوط له أو أداة التحوط التي تستخدمها بالفعل إذا:

(أ) كانت نسبة التحوط، التي تنتج عن التغيرات في كميات أداة التحوط أو البند المُتحوط له التي تستخدمها المنشأة فعلياً، ستعكس عدم توازن ينشأ عنه عدم فاعلية في التحوط قد تؤدي بدورها إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط؛ أو

(ب) احتفظت المنشأة بكميات أداة التحوط والبند المتحوط له التي تستخدمها فعلياً، مما ينتج عنه نسبة تحوط في الظروف المستجدة، تعكس عدم توازن ينشأ عنه عدم فاعلية في التحوط قد تؤدي بدورها إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط (أي يجب على المنشأة ألا تحدث عدم توازن عن طريق الحذف لتعديل نسبة التحوط).

ب٦/٥/١٥ لا ينطبق مفهوم إعادة التوازن إذا تغير هدف إدارة المخاطر في علاقة التحوط. وبدلاً من ذلك، يجب إيقاف المحاسبة عن التحوط فيما يخص علاقة التحوط تلك (رغم أن المنشأة قد تقوم بتعيين علاقة تحوط جديدة تشمل أداة التحوط أو البند المتحوط له في علاقة التحوط السابقة كما هو موضح في الفقرة ب٦/٥/٢٨).

ب٦/٥/١٦ في حالة إعادة التوازن إلى علاقة تحوط، فإن التعديل على نسبة التحوط يمكن إنفاذه بطرق مختلفة:

(أ) يمكن زيادة وزن البند المتحوط له (وهو ما يقلل في نفس الوقت وزن أداة التحوط) عن طريق:

(١) زيادة حجم البند المتحوط له؛ أو

(٢) إنقاص حجم أداة التحوط.

(ب) يمكن زيادة وزن أداة التحوط (وهو ما يقلل في الوقت نفسه وزن البند المتحوط له) عن طريق:

(١) زيادة حجم أداة التحوط؛ أو

(٢) إنقاص حجم البند المتحوط له.

تشير التغييرات في الحجم إلى الكميات التي تُعد جزءاً من علاقة التحوط. وعليه فإن النقصان في الأحجام لا يعني بالضرورة أن البنود أو المعاملات لم تعد موجودة، أو أنها لم تعد من المتوقع أن تحدث، ولكنه يعني أنها ليست جزءاً من علاقة التحوط. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي إنقاص حجم أداة التحوط إلى احتفاظ المنشأة بمشتقة، ولكن جزء منها فقط قد يظل هو أداة التحوط في علاقة التحوط. ويمكن أن يحدث ذلك إذا كان إعادة التوازن يمكن إنفاذه فقط بتخفيض حجم أداة التحوط في علاقة التحوط، ولكن مع احتفاظ المنشأة بالحجم الذي لم تعد هناك حاجة له. وفي تلك الحالة، فإن ذلك الجزء غير المعين من المشتقة ستتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (ما لم يكن قد تم تعيينه على أنه أداة تحوط في علاقة تحوط مختلفة).

ب٦/٥/١٧ إن تعديل نسبة التحوط عن طريق زيادة حجم البند المتحوط له لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وأيضاً قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له فيما يتعلق بالحجم الذي تم تعيينه في السابق يبقى بمنأى عن التأثر. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البند المتحوط له تتضمن أيضاً التغير في قيمة الحجم الإضافي من البند المتحوط له، من تاريخ إعادة التوازن. ويتم قياس هذه التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تعيين علاقة التحوط. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت في الأصل لحجم قدره ١٠٠ طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة (السعر الآجل في بداية علاقة التحوط) وأضافت ١٠ أطنان عند إعادة التوازن في وقت كان فيه السعر الآجل ٩٠ وحدة عملة، فإن البند المتحوط له بعد إعادة التوازن سيشمل شريحتين: ١٠٠ طن مُتحوط لها بسعر ٨٠ وحدة عملة و١٠ أطنان مُتحوط لها بسعر ٩٠ وحدة عملة.

ب٦/٥/١٨ إن تعديل نسبة التحوط عن طريق تخفيض حجم أداة التحوط لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له. وأيضاً قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط فيما يتعلق بالحجم الذي يستمر تعيينه يبقى بمنأى عن التأثر. وبالرغم من ذلك، فإن الحجم الذي تم إنقاص أداة التحوط بمقداره لا يستمر كجزء من علاقة التحوط، من تاريخ إعادة التوازن. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت في الأصل من مخاطر سعر سلعة باستخدام حجم مشتق قدره ١٠٠ طن على أنه أداة التحوط وقامت بتخفيض ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فعندئذٍ سيبقى مبلغ اسمي يساوي ٩٠ طناً من حجم أداة التحوط (انظر الفقرة ب٦/٥/١٦ لمعرفة تبعات ذلك على الحجم المشتق (أي ١٠ أطنان) الذي لم يعد جزءاً من علاقة التحوط).

ب٦/٥/١٩ لا يؤثر تعديل نسبة التحوط عن طريق زيادة حجم أداة التحوط على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له. وأيضاً قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط فيما يتعلق بالحجم الذي تم تعيينه في السابق يبقى بمنأى عن التأثر. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط تتضمن أيضاً التغيرات في قيمة الحجم الإضافي من أداة التحوط، من تاريخ إعادة التوازن. ويتم قياس التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تعيين علاقة التحوط. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت ابتداءً من مخاطر سعر سلعة باستخدام حجم مشتق قدره ١٠٠ طن على أنه أداة التحوط وأضافت ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن أداة التحوط بعد إعادة التوازن ستشمل حجماً مشتقاً بإجمالي ١١٠ أطنان. والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط هو إجمالي التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي تشكل الحجم الإجمالي البالغ ١١٠ أطنان. ويمكن أن يكون لهذه المشتقات (ويرجح أن تكون لها) شروط أساسية مختلفة، مثل أسعارها الآجلة، لأنه قد تم الدخول فيها في أوقات مختلفة (بما في ذلك احتمال تعيين مشتقات في علاقات التحوط بعد إثباتها الأولي).

ب٦/٥/٢٠ لا يؤثر تعديل نسبة التحوط عن طريق تخفيض حجم البند المتحوط له على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وأيضاً قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له فيما يتعلق بالحجم الذي يستمر تعيينه يبقى بمنأى عن التأثر. وبالرغم من ذلك، فإن الحجم الذي تم بمقداره تخفيض البند المتحوط له لا يستمر كجزء من علاقة التحوط. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت في الأصل لحجم ١٠٠ طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة وخفضت ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن البند المتحوط له بعد إعادة التوازن سيكون ٩٠ طناً مُتحوطاً لها بمبلغ ٨٠ وحدة عملة. أمّا ١٠ أطنان من البند المتحوط له التي لم تعد جزءاً من علاقة التحوط فتتم المحاسبة عنها وفقاً لمتطلبات إيقاف المحاسبة عن التحوط (انظر الفقرات ٦/٥/٦ – ٦/٥/٧ والفقرات ب٦/٥/٢٢ – ب٦/٥/٢٨).

ب٦/٥/٢١ عند إعادة التوازن إلى علاقة تحوط، يجب على المنشأة تحديث تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط التي يُتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال مدتها (المتبقية) (انظر الفقرة ب٦/٤/٢). ويجب تحديث وثائق علاقة التحوط وفقاً لذلك.

إيقاف المحاسبة عن التحوط

ب٦/٥/٢٢ يتم تطبيق إيقاف المحاسبة عن التحوط بأثر مستقبلي من التاريخ الذي لم تعد فيه ضوابط التأهل مستوفاة.

ب٦/٥/٢٣ لا يجوز للمنشأة إلغاء تعيين، وبالتالي إيقاف، علاقة التحوط التي:

(أ) لا تزال تستوفي هدف إدارة المخاطر الذي تأهلت على أساسه للمحاسبة عن التحوط (أي أن المنشأة لا تزال تسعى لتحقيق ذلك الهدف)؛

(ب) تستمر في استيفاء جميع ضوابط التأهل الأخرى (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط، عند الاقتضاء).

ب٦/٥/٢٤ لأغراض هذا المعيار، تختلف استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر عن أهدافها لإدارة المخاطر. فاستراتيجية إدارة المخاطر يتم وضعها على أعلى مستوى تقرر عنده المنشأة كيفية إدارتها للمخاطر. وتحدد عادةً استراتيجيات إدارة المخاطر المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتوضح كيفية استجابة المنشأة لها. وتظل استراتيجية إدارة المخاطر قائمة عادةً لفترة أطول وقد تتضمن بعض المرونة للتفاعل مع التغيرات في الظروف التي تحدث أثناء تطبيق الاستراتيجية (على سبيل المثال، اختلاف مستويات معدلات الفائدة أو أسعار السلع الذي يؤدي إلى اختلاف مدى التحوط). ويتم النص على هذه الاستراتيجية في وثيقة عامة يتم تعميمها على المنشأة من خلال سياسات تحتوي على إرشادات أكثر تحديداً. وفي المقابل، ينطبق هدف إدارة المخاطر فيما يخص علاقة التحوط على مستوى كل علاقة تحوط بعينها. فهو يتعلق بكيفية استخدام أداة التحوط المحددة التي تم تعيينها، للتحوط من تعرض محدد تم تعيينه على أنه البند المتحوط له. وعليه، فإن استراتيجية إدارة المخاطر يمكن أن تنطوي على العديد من علاقات التحوط التي تتعلق أهداف إدارة المخاطر فيها بتنفيذ استراتيجية إدارة المخاطر الشاملة تلك. فعلى سبيل المثال:

(أ) منشأة لديها استراتيجية لإدارة تعرضها لمعدلات الفائدة على التمويل بالدين، وتحدد تلك الاستراتيجية نطاقات للمنشأة ككل للجمع بين التمويل بمعدل فائدة متغير وبمعدل فائدة ثابت. وتتمثل الاستراتيجية في الحفاظ على ما بين ٢٠ في المائة إلى ٤٠ في المائة من الدين عند معدلات ثابتة. وتقرر المنشأة من حين لآخر كيفية تنفيذ هذه الاستراتيجية (أي أين تضع نفسها ضمن النطاق الذي يتراوح بين ٢٠ في المائة إلى ٤٠ في المائة للتعرض لمعدلات الفائدة الثابتة) بناءً على مستوى معدلات الفائدة. فإذا كانت معدلات الفائدة منخفضة، تحدد المنشأة الفائدة للديون أكثر مما تحدده عندما تكون معدلات الفائدة مرتفعة. ويبلغ دين المنشأة ١٠٠ وحدة عملة لدين بمعدل فائدة متغير تمت مقايضة ٣٠ وحدة عملة منه بتعرض لمعدل فائدة ثابت. وتستفيد المنشأة من انخفاض معدلات الفائدة بإصدار دين إضافي بمبلغ ٥٠ وحدة عملة لتمويل استثمار كبير، وهو ما قامت به المنشأة بإصدار سند بمعدل فائدة ثابت. وعلى ضوء معدلات الفائدة المنخفضة، قررت المنشأة تحديد تعرضها لمعدل الفائدة الثابت بـ ٤٠ في المائة من إجمالي الدين عن طريق تخفيض ٢٠ وحدة عملة من مدى تحوطها في السابق من التعرض لمعدل الفائدة المتغير، مما نتج عنه تعرض لمعدل فائدة ثابت بمبلغ ٦٠ وحدة عملة. في هذه الحالة، تظل استراتيجية إدارة المخاطر دون تغيير. وبالرغم من ذلك، فقد تغير في المقابل تنفيذ المنشأة لتلك الاستراتيجية ويعني هذا أن هدف إدارة المخاطر قد تغير فيما يخص ٢٠ وحدة عملة من التعرض لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق (أي على مستوى علاقة التحوط). وبناءً عليه، ففي هذه الحالة، يجب إيقاف المحاسبة عن التحوط لمبلغ ٢٠ وحدة عملة من التعرض لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق. وقد ينطوي ذلك على تخفيض مركز المقايضة بمبلغ اسمي ٢٠ وحدة عملة ولكن، تبعاً للظروف، قد تحتفظ المنشأة بحجم تلك المقايضة وتستخدمه، على سبيل المثال، للتحوط من تعرض مختلف أو قد يصبح جزءاً من أحد سجلات التداول. وفي المقابل، إذا كانت المنشأة قد قايضت جزءاً من دينها الجديد بمعدل الفائدة الثابت بتعرض لمعدل فائد متغير، لكان من الواجب الاستمرار في المحاسبة عن التحوط فيما يخص تعرضها لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق.

(ب) بعض التعرضات تنتج عن المراكز التي تتغير بشكل متكرر، على سبيل المثال، مخاطر معدل الفائدة من محفظة أدوات دين مفتوحة. ويتغير ذلك التعرض باستمرار بسبب إضافة أدوات دين جديدة وإلغاء إثبات أدوات الدين القديمة (أي أن الأمر يختلف عن مجرد تسيير مركز يبلغ أجل استحقاقه). وهذه عملية تفاعلية لا يبقى فيها التعرض ولا أدوات التحوط المستخدمة لإدارته على حالها لفترة طويلة. وبناءً عليه، فإن المنشأة التي لديها مثل هذا التعرض تعدل بشكل متكرر أدوات التحوط المستخدمة لإدارة مخاطر معدل الفائدة كلما تغير التعرض. فعلى سبيل المثال، أدوات الدين التي يبقى على تاريخ استحقاقها ٢٤ شهراً يتم تعيينها على أنها البند المتحوط له من مخاطر معدل الفائدة خلال مدة ٢٤ شهراً. ونفس الإجراء

ينطبق على الحزم الزمنية أو فترات الاستحقاق الأخرى. وبعد فترة زمنية قصيرة لا تستمر المنشأة في جميع علاقات التحوط التي تم تعيينها في السابق لفترات الاستحقاق، أو لا تستمر في بعضها أو جزء منها، وتقوم بتعيين علاقات تحوط جديدة لفترات الاستحقاق على أساس حجمها وأدوات التحوط التي تكون موجودة في ذلك الوقت. ويعكس إيقاف المحاسبة عن التحوط في هذه الحالة أن علاقات التحوط تلك يتم تأسيسها بشكل يوضح أن المنشأة تبحث عن أداة تحوط جديدة وبند متحوط له جديد بدلاً من أداة التحوط والبند المتحوط له اللذين تم تعيينهما في السابق. وتبقى استراتيجية إدارة المخاطر كما هي، ولكن لا يستمر أي من أهداف إدارة المخاطر لعلاقات التحوط تلك التي تم تعيينها في السابق، والتي بناءً عليه لم تعد موجودة. وفي مثل هذه الحالة، ينطبق إيقاف المحاسبة عن التحوط بقدر التغير في هدف إدارة المخاطر. ويعتمد ذلك على وضع المنشأة، وقد يؤثر، على سبيل المثال، على جميع –أو فقط على بعض- علاقات التحوط لفترة استحقاق، أو على جزء فقط من علاقة تحوط.

(ج) منشأة لديها استراتيجية لإدارة المخاطر تدير بموجبها مخاطر العملة الأجنبية للمبيعات المتوقعة والمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة عنها. وضمن تلك الاستراتيجية، تدير المنشأة مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تحوط محددة فقط حتى وقت إثبات المبلغ مستحق التحصيل. وبعدها، لا تستمر المنشأة في إدارة مخاطر العملة الأجنبية على أساس علاقة التحوط المحددة تلك. وبدلاً من ذلك، تدير بشكل جماعي مخاطر العملة الأجنبية من المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد والمشتقات (التي لا تتعلق بمعاملات متوقعة لا تزال معلقة) المقومة بنفس العملة الأجنبية. وللأغراض المحاسبية، فإن هذا الإجراء يعمل بمثابة تحوط "طبيعي" لأن المكاسب والخسائر من مخاطر العملة الأجنبية من جميع تلك البنود يتم إثباتها فوراً ضمن الربح أو الخسارة. وبناءً عليه، وللأغراض المحاسبية، إذا تم تعيين علاقة التحوط حتى تاريخ السداد، فيجب إيقافها عندما يتم إثبات المبلغ مستحق التحصيل، لأن هدف إدارة المخاطر في علاقة التحوط الأصلية لم يعد منطبقاً. ومخاطر العملة الأجنبية تتم إدارتها الآن ضمن نفس الاستراتيجية ولكن على أساس مختلف. وفي المقابل، إذا كان لدى المنشأة هدف إدارة مخاطر مختلف وكانت تدير مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تحوط واحدة مستمرة خصوصاً لمبلغ المبيعات المتوقعة تلك والمبلغ مستحق التحصيل الناتج عنها حتى تاريخ التسوية، فإن المحاسبة عن التحوط ستستمر حتى ذلك التاريخ.

ب٦/٥/٢٥ يمكن أن يؤثر إيقاف المحاسبة عن التحوط على:

(أ) علاقة التحوط بأكملها؛ أو

(ب) جزء من علاقة التحوط (وهو ما يعني أن المحاسبة عن التحوط تستمر للجزء المتبقي من علاقة التحوط).

ب٦/٥/٢٦ تنتهي علاقة التحوط بأكملها عندما تتوقف، ككل، عن استيفاء ضوابط التأهل. على سبيل المثال:

(أ) لم تعد علاقة التحوط تستوفي هدف إدارة المخاطر الذي تأهلت على أساسه للمحاسبة عن التحوط (أي أن المنشأة لم تعد تسعى لتحقيق هدف إدارة المخاطر)؛ أو

(ب) أن يكون قد تم بيع أداة أو أدوات التحوط أو إنهاؤها (بالنسبة إلى كامل الحجم الذي كان جزءاً من علاقة التحوط)؛ أو

(ج) عندما لا تعود هناك علاقة اقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط أو أن أثر المخاطر الائتمانية بدأ يهيمن على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة.

ب٦/٥/٢٧ ينتهي جزء من علاقة التحوط (وتستمر المحاسبة عن التحوط فيما يخص الجزء المتبقي منها) عندما يتوقف جزء فقط من علاقة التحوط عن استيفاء ضوابط التأهل. على سبيل المثال:

(أ) عند إعادة التوازن إلى علاقة التحوط، قد يتم تعديل نسبة التحوط بطريقة يتضح منها أن بعضاً من حجم البند المتحوط له لم يعد جزءاً من علاقة التحوط (انظر الفقرة ب٦/٥/٢٠)؛ وعليه، تتوقف المحاسبة عن التحوط فقط فيما يخص ذلك الحجم من البند المتحوط له الذي لم يعد جزءاً من علاقة التحوط؛ أو

(ب) عندما لا يعود حدوث بعض من حجم البند المتحوط له الذي هو معاملة متوقعة (أو مكون فيها) مرجحاً بدرجة كبيرة، فإن المحاسبة عن التحوط تتوقف فقط فيما يخص ذلك الحجم من البند المتحوط له الذي لم يعد حدوثه مرجحاً بدرجة كبيرة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت هناك سوابق للمنشأة قامت فيها بتعيين تحوطات لمعاملات متوقعة ثم قررت أن المعاملات المتوقعة لم يعد من المتوقع حدوثها، فإن قدرة المنشأة على التنبؤ -بشكل دقيق- بالمعاملات المتوقعة تكون محل شك عند

التنبؤ بحدوث معاملات متوقعة مشابهة. وهذا يؤثر على تقييم ما إذا كان من المرجح بدرجة كبيرة حدوث المعاملات المتوقعة المشابهة (انظر الفقرة ٣/٣/٦) ومن ثمّ على ما إذا كانت هذه المعاملات مؤهلة للتعيين على أنها بنود مُتحوط لها.

ب٢٨/٥/٦ تستطيع المنشأة تعيين علاقة تحوط جديدة تشتمل على أداة التحوط أو البند المتحوط له في علاقة تحوط سابقة تم إيقاف المحاسبة عن التحوط لها (جزئياً أو بالكامل). وهذا لا يشكل استمراراً لعلاقة التحوط ولكنه إعادة استئناف لها. ومثال ذلك:

(أ) أداة تحوط تتعرض لتدهور ائتماني شديد وتستبدلها المنشأة بأداة تحوط جديدة. وهذا يعني أن علاقة التحوط الأصلية أخفقت في تحقيق هدف إدارة المخاطر ومن ثم تم إيقافها بأكملها. وأداة التحوط الجديدة يتم تعيينها على أنها تحوط من نفس التعرض الذي تم التحوط له في السابق وتشكل علاقة تحوط جديدة. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية للبند المتحوط له يتم قياسها اعتباراً من، وبالرجوع إلى، تاريخ تعيين علاقة التحوط الجديدة بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تعيين علاقة التحوط الأصلية.

(ب) علاقة تحوط يتم إيقافها قبل نهاية مدتها. ويمكن تعيين أداة التحوط في علاقة التحوط تلك على أنها أداة التحوط في علاقة تحوط أخرى (على سبيل المثال، عند تعديل نسبة التحوط عند إعادة التوازن عن طريق زيادة حجم أداة التحوط أو عند تعيين علاقة تحوط جديدة كلياً).

المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

ب٢٩/٥/٦ يمكن اعتبار أن خياراً ما يعد متعلقاً بفترة زمنية لأن قيمته الزمنية تمثل عبئاً مقابل توفير حماية لحامل الخيار على مدى فترة زمنية. وبالرغم من ذلك، فالجانب المهم لغرض تقييم ما إذا كان خيار ما يتحوط لبند متحوط له يتعلق بمعاملة أو بفترة زمنية هو خصائص ذلك البند المتحوط له، بما في ذلك كيفية وتوقيت تأثيره على الربح أو الخسارة. وعليه يجب على المنشأة تقييم نوع البند المتحوط له (انظر الفقرة ١٥/٥/٦(أ)) على أساس طبيعة البند المتحوط له (بغض النظر عمّا إذا كانت علاقة التحوط هي تحوط للتدفقات النقدية أو تحوط للقيمة العادلة):

(أ) تُعد القيمة الزمنية للخيار متعلقة ببندٍ متحوط له يتعلق بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المتحوط له أنه معاملة طابع قيمتها الزمنية أنها تكاليف لتلك المعاملة. ومثال ذلك هو ما يكون عندما تتعلق القيمة الزمنية للخيار ببند متحوط له ينتج عنه إثبات بند يتضمن قياسه الأولي تكاليف المعاملة (على سبيل المثال، منشأة تتحوط لشراء سلعة، سواء كانت معاملة متوقعة أو تعهداً مؤكداً، من مخاطر سعر السلعة وتدرج تكاليف المعاملة ضمن القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج القيمة الزمنية للخيار ضمن القياس الأولي للبند المتحوط له المحدد، فإن القيمة الزمنية تؤثر على الربح أو الخسارة في نفس وقت تأثير ذلك البند المتحوط له. وبالمثل، فإن المنشأة التي تتحوط لبيع سلعة، سواءً كان معاملة متوقعة أو تعهداً مؤكداً، تدرج القيمة الزمنية للخيار على أنها جزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه، فإن القيمة الزمنية يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في نفس الفترة التي يتم فيها إثبات الإيراد من البيع المتحوط له).

(ب) تُعد القيمة الزمنية للخيار متعلقة ببندٍ مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له أن القيمة الزمنية لها طابع تكلفة الحصول على حماية من المخاطر على مدى فترة زمنية محددة (ولكن البند المُتحوط له لا تنتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة المعاملة وفقاً للبند (أ)). فعلى سبيل المثال، إذا تم التحوط لمخزون سلعة من انخفاض القيمة العادلة لمدة ستة أشهر باستخدام خيار سلعي له عمر مقابل، فإن القيمة الزمنية للخيار يتم تخصيصها للربح أو الخسارة (أي يتم استنفادها على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك. ومثال آخر، تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية مُتحوط لها لمدة ١٨ شهراً باستخدام خيار صرف عملات أجنبية، مما ينتج عنه تخصيص القيمة الزمنية للخيار على مدى تلك الفترة البالغة ١٨ شهراً.

ب٣٠/٥/٦ تؤثر أيضاً خصائص البند المُتحوط له، بما في ذلك كيفية وتوقيت تأثير البند المُتحوط له على الربح أو الخسارة، على الفترة التي يتم على مداها استنفاد القيمة الزمنية لخيار يتحوط لبند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية، وهو ما يتفق مع الفترة التي يمكن أن تؤثر خلالها القيمة الحقيقية للخيار على الربح أو الخسارة وفقاً للمحاسبة عن التحوط. فعلى سبيل المثال، إذا تم استخدام خيار معدل فائدة (حد أعلى) لتوفير حماية من الزيادات في مصروف الفائدة على سند بمعدل معوم، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها ضمن الربح أو الخسارة على مدى نفس الفترة التي تؤثر خلالها أية قيمة حقيقية للحد الأعلى على الربح أو الخسارة:

(أ) إذا كان الحد الأعلى يتحوط من الزيادات في معدلات الفائدة للسنوات الثلاث الأولى من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها على مدى السنوات الثلاث الأولى؛ أو

(ب) إذا كان الحد الأعلى خياراً له بداية آجلة يتحوط من الزيادات في معدلات الفائدة للسنتين الثانية والثالثة من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها خلال السنتين الثانية والثالثة.

ب٦/٥/٣١ تنطبق أيضاً المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة ٦/٥/١٥ على أي مزيج من خيار مشترى وخيار محرر (أحدهما خيار بيع والآخر خيار شراء) له صافي قيمة زمنية صفرية في تاريخ تعيينه على أنه أداة تحوط (يشار إليها عادةً بلفظ "طوق بتكلفة صفرية"). وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة إثبات أي تغيرات في القيمة الزمنية ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير التراكمي في القيمة الزمنية على مدى إجمالي فترة علاقة التحوط يساوي صفراً. وعليه، فإذا كانت القيمة الزمنية للخيار تتعلق بما يلي:

(أ) بند متحوط له يتعلق بمعاملة، فإن مبلغ القيمة الزمنية في نهاية علاقة التحوط الذي يعدل البند المُتحوط له أو الذي يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٦/٥/١٥(ب)) سيكون صفراً.

(ب) بند متحوط له يتعلق بفترة زمنية، فإن مصروف الاستنفاد المتعلق بالقيمة الزمنية يكون صفراً.

ب٦/٥/٣٢ تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة ٦/٥/١٥ فقط بقدر تعلق القيمة الزمنية بالبند المُتحوط له (القيمة الزمنية المتوافقة). وتتعلق القيمة الزمنية لخيار بالبند المُتحوط له إذا كانت الشروط الأساسية للخيار (مثل المبلغ الاسمي والعمر والأساس) متوافقة مع البند المُتحوط له. وعليه، فإذا لم تكن الشروط الأساسية للخيار والبند المُتحوط له متوافقة تماماً مع بعضها، فيجب على المنشأة تحديد القيمة الزمنية المتوافقة، أي المقدار من القيمة الزمنية المضمنة في العلاوة (القيمة الزمنية الفعلية) الذي يتعلق بالبند المُتحوط له (وينبغي تبعاً لذلك أن يُعالج وفقاً للفقرة ٦/٥/١٥). وتحدد المنشأة القيمة الزمنية المتوافقة باستخدام تقويم الخيار الذي ستكون له شروط أساسية تتطابق بشكل كامل مع البند المُتحوط له.

ب٦/٥/٣٣ إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية والقيمة الزمنية المتوافقة مختلفتان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي يتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٦/٥/١٥ كما يلي:

(أ) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التحوط، أعلى من القيمة الزمنية المتوافقة، فيجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي يتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية على أساس القيمة الزمنية المتوافقة؛

(٢) المحاسبة عن الفروقات في تغيرات القيمة العادلة بين القيمتين الزمنيتين ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التحوط، أقل من القيمة الزمنية المتوافقة، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي يتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغيرين المتراكمين في القيمة العادلة لما يلي، أيهما أقل:

(١) القيمة الزمنية الفعلية؛

(٢) القيمة الزمنية المتوافقة.

وأي جزء متبقٍ من التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية الفعلية يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

المحاسبة عن العنصر الآجل في العقود الآجلة والفروقات المبنية على أساس أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

ب٦/٥/٣٤ يمكن أن يعد العقد الآجل أنه متعلق بفترة زمنية لأن عنصره الآجل يمثل أعباءً لفترة زمنية (وهي المدة التي يُحدَّد لها). وبالرغم من ذلك، فإن الجانب ذا الصلة لغرض تقييم ما إذا كانت أداة التحوط تتحوط لبند متحوط له يتعلق بمعاملة أو بفترة زمنية هي خصائص ذلك البند المُتحوط له، بما في ذلك كيفية وتوقيت تأثيره على الربح أو الخسارة. وعليه، يجب على المنشأة تقييم نوع البند المُتحوط له (انظر الفقرتين ٦/٥/١٦ و٦/٥/١٥ (أ)) على أساس طبيعة البند المُتحوط له (بغض النظر عمّا إذا كانت علاقة التحوط هي تحوط للتدفقات النقدية أو تحوط للقيمة العادلة):

(أ) يُعد العنصر الآجل في عقد آجل متعلقاً ببند مُتحوط له يتعلق بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له أنه معاملة طابع عنصرها الآجل أنها تكاليف لتلك المعاملة. ومثال ذلك هو ما يكون عندما يتعلق العنصر الآجل ببند مُتحوط له ينتج عنه

إثبات بند يتضمن قياسه الأولي تكاليف المعاملة (على سبيل المثال، منشأة تتحوط لشراء مخزون مُقوم بعملة أجنبية، سواءً كان معاملة متوقعة أو تعهداً مؤكداً، من مخاطر العملة الأجنبية وتدرج تكاليف المعاملة ضمن القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج العنصر الآجل ضمن القياس الأولي للبند المتحوط له المحدد، فإن العنصر الآجل يؤثر على الربح أو الخسارة في نفس وقت تأثير ذلك البند المُتحوط له. وبالمثل، فإن المنشأة التي تتحوط لبيع سلعة مقومة بعملة أجنبية من مخاطر العملة الأجنبية، سواءً كان معاملة متوقعة أو تعهداً مؤكداً، تُدرج العنصر الآجل على أنه جزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه فإن العنصر الآجل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة في نفس الفترة التي يتم فيها إثبات الإيراد من البيع المُتحوط له).

(ب) يُعد العنصر الآجل في عقد آجل متعلقاً ببند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له أن العنصر الآجل له طابع تكلفة الحصول على حماية من المخاطر على مدى فترة زمنية محددة (ولكن البند المُتحوط له لا تنتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة المعاملة وفقاً للبند (أ)). فعلى سبيل المثال، إذا تم التحوط لمخزون سلعة من التغيرات في القيمة العادلة لمدة ستة أشهر باستخدام عقد سلعي آجل له عمر مقابل، فإن العنصر الآجل في العقد الآجل يتم تخصيصه للربح أو الخسارة (أي يتم استنفاده على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك. ومثال آخر، تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية مُتحوط لها لمدة ١٨ شهراً باستخدام عقد صرف عملات أجنبية آجل، مما ينتج عنه تخصيص العنصر الآجل في العقد الآجل على مدى تلك الفترة البالغة ١٨ شهراً.

ب٦/٥/٣٥ تؤثر أيضاً خصائص البند المُتحوط له، بما في ذلك كيفية وتوقيت تأثير البند المُتحوط له على الربح أو الخسارة، على الفترة التي يتم على مداها استنفاد العنصر الآجل في عقد آجل يتحوط لبند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية، أي على مدى الفترة التي يتعلق بها العنصر الآجل. فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك عقد آجل يتحوط من التعرض للتقلب في معدلات الفائدة في ثلاثة أشهر لفترة ثلاثة أشهر تبدأ بعد ستة أشهر، فإن العنصر الآجل يتم استنفاده خلال الفترة التي تمتد من الشهر السابع إلى التاسع.

ب٦/٥/٣٦ تنطبق أيضاً المحاسبة عن العنصر الآجل في عقد آجل وفقاً للفقرة ٦/٥/١٦، إذا كان العنصر الآجل صفراً، في التاريخ الذي يتم فيه تعيين العقد الآجل على أنه أداة التحوط. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة يمكن عزوها إلى العنصر الآجل ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير التراكمي في القيمة العادلة الذي يمكن عزوه إلى العنصر الآجل على مدى إجمالي فترة علاقة التحوط يساوي صفراً. وعليه، فإذا كان العنصر الآجل في عقد آجل يتعلق بما يلي:

(أ) بند متحوط له يتعلق بمعاملة، فإن المبلغ المتعلق بالعنصر الآجل في نهاية علاقة التحوط الذي يعدل البند المُتحوط له أو الذي يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة (انظر الفقرتين ٦/٥/١٥(ب) و٦/٥/١٦) سيكون صفراً.

(ب) بند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية، فإن مبلغ الاستنفاد المتعلق بالعنصر الآجل يكون صفراً.

ب٦/٥/٣٧ تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل في العقود الآجلة وفقاً للفقرة ٦/٥/١٦ فقط بقدر تعلق العنصر الآجل بالبند المُتحوط له (العنصر الآجل المتوافق). ويتعلق العنصر الآجل في العقد الآجل بالبند المُتحوط له إذا كانت الشروط الأساسية للعقد الآجل (مثل المبلغ الاسمي والعمر والأساس) متوافقة مع البند المُتحوط له. وعليه، فإذا لم تكن الشروط الأساسية للعقد الآجل والبند المُتحوط له متوافقة تماماً مع بعضها، فيجب على المنشأة تحديد العنصر الآجل المتوافق، أي المقدار من العنصر الآجل المضمن في العقد الآجل (العنصر الآجل الفعلي) الذي يتعلق بالبند المُتحوط له (وينبغي تبعاً لذلك أن يُعالج وفقاً للفقرة ٦/٥/١٦). وتحدد المنشأة العنصر الآجل المتوافق باستخدام تقويم العقد الآجل الذي ستكون له شروط أساسية تتطابق بشكل كامل مع البند المُتحوط له.

ب٦/٥/٣٨ إذا كان العنصر الآجل الفعلي والعنصر الآجل المتوافق مختلفان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي يتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٦/٥/١٦ كما يلي:

(أ) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التحوط، أكبر من المبلغ المطلق للعنصر الآجل المتوافق، فيجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي يتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية على أساس العنصر الآجل المتوافق؛

(٢) المحاسبة عن الفروقات في تغيرات القيمة العادلة بين العنصرين الآجلين ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التحوط، أقل من المبلغ المطلق للعنصر الآجل المتوافق، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي يتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغيرين المتراكمين في القيمة العادلة لما يلي، أيهما أقل:

(١) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي؛

(٢) المبلغ المطلق للعنصر الآجل المتوافق.

وأي جزء متبقٍ من التغير في القيمة العادلة للعنصر الآجل الفعلي يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

ب٦/٥/٣٩ عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تعيين تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (انظر الفقرة ٦/٢/٤(ب))، فإن إرشادات التطبيق الواردة في الفقرات ب٦/٥/٣٤ – ب٦/٥/٣٨ تنطبق على الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية بنفس الطريقة التي يتم تطبيقها بها على العنصر الآجل في عقد آجل.

التحوط لمجموعة من البنود (القسم ٦/٦)

التحوط لمركز بالصافي

التأهل للمحاسبة عن التحوط وتعيين صافي المركز

ب٦/٦/١ يكون صافي المركز مؤهلاً للمحاسبة عن التحوط فقط إذا كانت المنشأة تتحوط على أساس صافٍ لأغراض إدارة المخاطر. وتحديد ما إذا كانت المنشأة تتحوط بهذه الطريقة هو مسألة تتعلق بالحقائق (وليس مجرد إقرار أو توثيق). وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تطبيق المحاسبة عن التحوط على أساس صافٍ فقط لتحقيق نتيجة محاسبية معينة إذا كان ذلك لن يعكس منهج المنشأة لإدارة المخاطر. ويجب أن يشكل التحوط لمركز بالصافي جزءاً من الاستراتيجية الموضوعة لإدارة المخاطر. وعادةً، تتم المصادقة على هذه الاستراتيجية من قبل كبار موظفي الإدارة المحددين في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤.

ب٦/٦/٢ على سبيل المثال، لدى المنشأة أ، التي عملتها الوظيفية هي عملتها المحلية، تعهد مؤكد بدفع ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية مقابل مصروفات الدعاية بعد تسعة أشهر وتعهد مؤكد ببيع بضاعة تامة الصنع بمبلغ ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية بعد ١٥ شهراً. تدخل المنشأة أ في مشتقة بالعملة الأجنبية تقوم بتسويتها بعد تسعة أشهر تحصل بموجبها على ١٠٠ وحدة عملة أجنبية وتدفع ٧٠ وحدة عملة. ولا تواجه المنشأة أ أي تعرضات أخرى للعملة الأجنبية. ولا تدير المنشأة أ مخاطر العملة الأجنبية على أساسٍ صافٍ. وعليه، فإن المنشأة أ لا تستطيع تطبيق المحاسبة عن التحوط فيما يخص أية علاقة تحوط بين مشتقة العملة الأجنبية وصافي مركز بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية (يتكون من مبلغ ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية للتعهد المؤكد بالشراء -أي خدمات الدعاية- ومبلغ ١٤٩٩٠٠ وحدة عملة أجنبية (من ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية) للتعهد المؤكد بالبيع) لفترة تسعة أشهر.

ب٦/٦/٣ إذا قامت المنشأة أ بإدارة مخاطر العملة الأجنبية على أساسٍ صافٍ ولم تدخل في مشتقة العملة الأجنبية (لأنها تزيد تعرضها لمخاطر العملة الأجنبية بدلاً من تقليلها)، فإن المنشأة ستكون عندئذ في مركز متحوط طبيعي لمدة تسعة أشهر. وعادةً، لن ينعكس هذا المركز المُتحوط له في القوائم المالية لأن المعاملات يتم إثباتها في فترات تقرير مختلفة في المستقبل. ولن يكون صافي المركز الصفري مؤهلاً للمحاسبة عن التحوط إلا في حالة استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٦/٦/٦.

ب٦/٦/٤ عند تعيين مجموعة بنود تشكل صافي مركز على أنها بند متحوط له، يجب على المنشأة تعيين مجموعة البنود بالكامل التي تتضمن البنود التي يمكن أن تشكل صافي المركز. ولا يُسمح للمنشأة بتعيين مبلغ مجرد غير محدد من صافي المركز. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من تعهدات البيع المؤكدة بعد ٩ أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من تعهدات الشراء المؤكدة بعد ١٨ شهراً بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. لا تستطيع المنشأة تعيين مبلغ مجرد لصافي مركز حتى ٢٠ وحدة عملة أجنبية. وبدلاً من ذلك، يجب عليها تعيين مبلغ مشتريات إجمالي ومبلغ مبيعات إجمالي ينشأ عنهما معاً صافي المركز المُتحوط له. ويجب على المنشأة تعيين إجمالي المراكز التي ينشأ عنها صافي المركز بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة.

تطبيق متطلبات فاعلية التحوط على تحوط لمركز بالصافي

ب٦/٦/٥ عندما تقرر المنشأة ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦/٤/١(ج) عندما تتحوط لمركز بالصافي، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأثر أداة التحوط إلى جانب أثر التغير في القيمة العادلة على أداة التحوط. فعلى سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من تعهدات البيع الملزمة بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من تعهدات الشراء المؤكدة بعد ثمانية عشر شهراً بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. وتتحوط المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافي المركز الذي يبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. عند تحديد ما إذا كانت متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦/٤/١(ج) قد تم استيفاؤها أم لا، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العلاقة بين:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد الصرف الآجل مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة تعهدات البيع المؤكدة؛

(ب) والتغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة تعهدات الشراء المؤكدة.

ب٦/٦/٦ وبالمثل، إذا كان للمنشأة في المثال الوارد في الفقرة ب٦/٦/٥ صافي مركز صفري، فإنها تأخذ في الحسبان العلاقة بين التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة تعهدات البيع المؤكدة والتغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة تعهدات الشراء المؤكدة عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦/٤/١(ج).

تحوطات التدفقات النقدية التي تشكل صافي مركز

ب٦/٦/٧ عندما تتحوط المنشأة لمجموعة من البنود التي لها مراكز مخاطر متقاصة (أي صافي مركز)، فإن التأهل للمحاسبة عن التحوط يعتمد على نوع التحوط. وإذا كان التحوط هو تحوط للقيمة العادلة، فيمكن عندئذ أن يكون صافي المركز مؤهلاً على أنه بند مُتحوط له. ولكن إذا كان التحوط هو تحوط للتدفقات النقدية، فعندئذٍ لا يمكن أن يكون صافي المركز مؤهلاً على أنه بند مُتحوط له إلا إذا كان تحوطاً من مخاطر عملة أجنبية وكان تعيين صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع فيها أن تؤثر المعاملات المتوقعة على الربح أو الخسارة ويحدد أيضاً طبيعتها وحجمها.

ب٦/٦/٨ على سبيل المثال، لدى منشأة صافي مركز يتكون من شريحة دنيا لمبيعات بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية وشريحة دنيا لمشتريات بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة أجنبية. وكل من المبيعات والمشتريات مُقومة بنفس العملة الأجنبية. ولإجراء تحديدٍ كافٍ لتعيين صافي المركز المُتحوط له، تحدد المنشأة في الوثائق الأصلية لعلاقة التحوط أن المبيعات يمكن أن تكون من المنتج أ أو المنتج ب وأن المشتريات يمكن أن تكون آلات من النوع أ وآلات من النوع ب والمادة الخام أ. وتحدد المنشأة أيضاً أحجام المعاملات حسب طبيعة كل معاملة. وتوثق المنشأة أن الشريحة الدنيا للمبيعات (١٠٠ وحدة عملة أجنبية) تتألف من أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية لحجم المبيعات المتوقعة للمنتج أ وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية لحجم المبيعات المتوقعة للمنتج ب. وإذا كان متوقعاً أن تؤثر أحجام تلك المبيعات على الربح أو الخسارة في فترات تقرير مختلفة، تضيف المنشأة ذلك في التوثيق، على سبيل المثال، أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج أ التي يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة في فترة التقرير الأولى وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج ب التي من المتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة في فترة التقرير الثانية. وتوثق المنشأة أيضاً أن الشريحة الدنيا من المشتريات (١٥٠ وحدة عملة أجنبية) تتألف من أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات النوع أ من الآلات، وأول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات النوع ب من الآلات وأول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات المادة الخام أ. وإذا كان متوقعاً أن تؤثر أحجام تلك المشتريات على الربح أو الخسارة في فترات تقرير مختلفة، تضيف المنشأة في التوثيق تفصيلات لأحجام المشتريات بحسب فترات التقرير التي يتوقع أن تؤثر فيها على الربح أو الخسارة (بمثل ما توثق به أحجام المبيعات). على سبيل المثال، فإن المعاملة المتوقعة يتم تحديدها كما يلي:

(أ) أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع أ التي يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة ابتداءً من فترة التقرير الثالثة وعلى مدى فترات التقرير العشر التالية؛

(ب) أول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع ب التي يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة ابتداءً من فترة التقرير الرابعة وعلى مدى فترات التقرير العشرين التالية؛

(ج) أول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات المادة الخام التي يتوقع استلامها في فترة التقرير الثالثة وبيعها، أي تؤثر على الربح أو الخسارة في فترة التقرير تلك والفترة التالية.

يتضمن تحديد طبيعة أحجام المعاملة المتوقعة جوانب مثل نمط الإهلاك لبنود العقارات والآلات والمعدات التي هي من نفس النوع، إذا كان من طبيعة تلك البنود أن نمط إهلاكها قد يختلف تبعاً لكيفية استخدام المنشأة لها. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تستخدم بنود الآلات من النوع أ في عمليتي إنتاج مختلفتين ينتج عنهما إهلاك الآلات بطريقة القسط الثابت على مدى عشر فترات تقرير وطريقة وحدات الإنتاج على التوالي، فإن توثيقها لحجم الشراء المتوقع يُفصِّل ذلك الحجم بحسب نمط الإهلاك المنطبق من بين هذين النمطين.

ب٦/٦/٩ في حالة تحوط التدفقات النقدية لمركز بالصافي، فإن المبالغ التي يتم تحديدها وفقاً للفقرة ٦/٥/١١ يجب أن تتضمن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأثر أداة التحوط إلى جانب أثر التغير في القيمة العادلة على أداة التحوط. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة التحوط يتم إثباتها فقط حال إثبات المعاملات التي تتعلق بها، مثلاً عندما يتم إثبات بيع متوقع على أنه إيراد. فعلى سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من المبيعات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من المشتريات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة بعد ١٨ شهراً بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. وتتحوط المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافي المركز الذي يبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. عند تحديد المبالغ التي يتم إثباتها في احتياطي تحوط التدفقات النقدية وفقاً للفقرتين ٦/٥/١١(أ) و٦/٥/١١(ب)، تقارن المنشأة:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد الصرف الآجل إلى جانب التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة؛ مع

(ب) التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة.

وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة تثبت فقط المبالغ المتعلقة بعقد الصرف الآجل إلى أن يتم إثبات معاملات المبيعات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة في القوائم المالية، وهو الوقت الذي يتم فيه إثبات المكاسب أو الخسائر من تلك المعاملات المتوقعة (أي التغير في القيمة الذي يمكن عزوه إلى التغير في سعر صرف العملات الأجنبية بين تعيين علاقة التحوط وإثبات الإيراد).

ب٦/٦/١٠ وبالمثل، فإذا كان للمنشأة في المثال السابق صافي مركز صفري، فإنها تقارن التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة. وبالرغم من ذلك، فإن تلك المبالغ يتم إثباتها فقط حال إثبات المعاملات المتوقعة المتعلقة بها في القوائم المالية.

شرائح من مجموعات من البنود يتم تعيينها على أنها بند مُتحوط له

ب٦/٦/١١ لنفس الأسباب المذكورة في الفقرة ب٦/٣/١٩، فإن تعيين مكونات تمثل شرائح من مجموعات من البنود القائمة يتطلب أن يتم بدقة تحديد المبلغ الاسمي لمجموعة البنود التي يتم منها تحديد مكون الشريحة المُتحوط له.

ب٦/٦/١٢ يمكن لعلاقة التحوط أن تتضمن شرائح من مجموعات بنود مختلفة متعددة. على سبيل المثال، في تحوط لصافي مركز مجموعة من الأصول ومجموعة من الالتزامات، فإن علاقة التحوط يمكن أن تتضمن، في المجمل، مكوّناً يمثل شريحة من مجموعة الأصول ومكوّناً يمثل شريحة من مجموعة الالتزامات.

عرض مكاسب أو خسائر أداة تحوط

ب٦/٦/١٣ في حالة التحوط لبنود معاً، على أنها مجموعة، في تحوط للتدفقات النقدية، فإنها قد تؤثر في بنود مستقلة مختلفة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. ويعتمد عرض مكاسب أو خسائر التحوط في تلك القائمة على مجموعة البنود.

ب٦/٦/١٤ إذا لم يكن لمجموعة البنود أي مراكز مخاطر متقاصة (على سبيل المثال، مجموعة من مصروفات العملة الأجنبية التي تؤثر على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، تُحوِّط لها من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب عندئذ توزيع مكاسب أو خسائر أداة التحوط المعاد تصنيفها على البنود المستقلة المتأثرة بالبنود المُتحوط لها. ويجب أن يتم هذا التوزيع على أساس منتظم ومنطقي ولا يجوز أن ينتج عنه إغفال لصافي المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن أداة تحوط واحدة.

ب٦/٦/١٥ إذا كان لمجموعة البنود مراكز مخاطر متقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مبيعات ومصروفات مُقومة بعملة أجنبية ومُتحوط لها معاً من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب على المنشأة عندئذ عرض مكاسب أو خسائر التحوط في بند مستقل منفصل في قائمة الربح أو

الخسارة والدخل الشامل الآخر. ومثال ذلك، التحوط من مخاطر العملة الأجنبية لصافي مركز مبيعات بعملة أجنبية بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومصروفات بعملة أجنبية بمبلغ ٨٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. يجب عرض المكسب أو الخسارة من عقد الصرف الآجل المعاد تصنيفه من احتياطي تحوط التدفقات النقدية إلى الربح أو الخسارة (عندما يؤثر صافي المركز على الربح أو الخسارة) في بند مستقل منفصل عن المبيعات والمصروفات المُتحوط لها. وعلاوة على ذلك، إذا حدثت المبيعات في فترة أسبق من المصروفات، فإن إيرادات المبيعات تظل مقيسة بسعر الصرف الفوري وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١. ويتم عرض مكاسب أو خسائر التحوط ذات الصلة في بند مستقل منفصل، بحيث يعكس مبلغ الربح أو الخسارة أثر تحوط صافي المركز، مع إجراء تعديل مقابل في احتياطي تحوط التدفقات النقدية. وعندما تؤثر المصروفات المُتحوط لها في الربح أو الخسارة في فترة لاحقة، فإن مبلغ مكسب أو خسارة التحوط من المبيعات الذي سبق إثباته في احتياطي تحوط التدفقات النقدية يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة ويتم عرضه كبند مستقل منفصل عن البنود التي تتضمن المصروفات المُتحوط لها، التي يتم قياسها بسعر الصرف الفوري وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١.

ب١٦/٦/٦ فيما يخص بعض أنواع تحوطات القيمة العادلة، لا يهدف التحوط في الأساس إلى تعويض التغير في القيمة العادلة للبند المُتحوط له، ولكنه بدلاً من ذلك يهدف إلى تغيير طبيعة التدفقات النقدية للبند المُتحوط له. فعلى سبيل المثال، تتحوط منشأة من مخاطر معدل الفائدة على القيمة العادلة لأداة دين ذات معدل فائدة ثابت باستخدام عقد لمقايضة معدل الفائدة. هدف المنشأة من التحوط هو تغيير طبيعة التدفقات النقدية بمعدل الفائدة الثابت إلى تدفقات نقدية بمعدل فائدة معوم. وينعكس هذا الهدف على المحاسبة عن علاقة التحوط بحساب صافي الفائدة المستحقة من مقايضة معدل الفائدة في الربح أو الخسارة. وفي حالة التحوط لمركز بالصافي (على سبيل المثال، صافي مركز لأصل بمعدل فائدة ثابت والتزام بمعدل فائدة ثابت)، فإن صافي الفائدة المستحقة هذا يجب عرضه في بند مستقل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وهذا لتجنب جمع صافي مكاسب أو خسائر أداة واحدة في مبالغ متقاصة إجمالية وإثباتها في بنود مستقلة مختلفة (على سبيل المثال، يؤدي هذا إلى تجنب جمع صافي مقبوضات الفائدة من مقايضة معدل فائدة واحدة في إجمالي إيراد الفائدة أو إجمالي مصروف الفائدة).

تاريخ السريان والتحول (الفصل ٧)

التحول (القسم ٢/٧)

الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة

ب١/٢/٧ في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هدف نموذج أعمال المنشأة لإدارة أي أصل مالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٢/١/٤(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة ٢/١/٤أ(أ) أو إذا كان الأصل المالي مؤهلاً للاختيار الوارد في الفقرة ٥/٧/٥. ولذلك الغرض، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت الأصول المالية تستوفي تعريف "محتفظ بها للمتاجرة" إذا كانت المنشأة قد قامت بشراء الأصول في تاريخ التطبيق الأولي.

الهبوط

ب٢/٢/٧ عند التحول، يجب على المنشأة أن تسعى لتحديد المخاطر الائتمانية بشكل تقريبي عند الإثبات الأولي بالأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. والمنشأة ليست مطالبة بإجراء بحثٍ وافٍ عن المعلومات عندما تقوم في تاريخ التحول بتحديد ما إذا كانت هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي. وإذا كانت المنشأة لا تستطيع تحديد ذلك بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فعندئذ تنطبق الفقرة ٢٠/٢/٧.

ب٣/٢/٧ لتحديد مخصص الخسارة من الأدوات المالية التي تم إثباتها بشكل أولي (أو التعهدات بتقديم القروض أو عقود الضمان المالي التي تصبح المنشأة فيها طرفاً في العقد) قبل تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة، عند التحول وحتى إلغاء إثبات تلك البنود، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان المعلومات التي تُعد ذات الصلة عند التحديد الدقيق أو التقريبي للمخاطر الائتمانية عند الإثبات الأولي. ولتحديد المخاطر

الائتمانية، أو تحديدها بشكل تقريبي، يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان المعلومات الداخلية والخارجية، بما في ذلك معلومات المحفظة، وفقاً للفقرات ب٥/٥/١–ب٥/٥/٦.

ب٤/٢/٧ يجوز للمنشأة التي تتوفر لديها معلومات تاريخية قليلة أن تستخدم معلومات من التقارير والإحصاءات الداخلية (التي ربما تم إعدادها عند تحديد ما إذا كانت ستطلق منتجاً جديداً) أو معلومات عن منتجات مشابهة أو تجارب مجموعة نظيرة في أدوات مالية مماثلة، إذا كانت ملائمة.

تعريفات (الملحق أ)

المشتقات

ب أ/١ تعد العقود المستقبلية والعقود الآجلة والمقايضات وعقود الخيار أمثلة نموذجية للمشتقات. وعادةً ما يكون للمشتقة مقدار قياسي، أي مبلغ عملة أو عدد من الأسهم أو عدد من وحدات الوزن أو الحجم أو وحدات أخرى يتم تحديدها في العقد. وبالرغم من ذلك، فإن الأداة المشتقة لا تتطلب من حاملها أو محررها أن يستثمر أو يستلم المقدار القياسي في بداية العقد. وبدلاً من ذلك، فإن المشتقة قد تتطلب دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (ولكن ليس بشكل متناسب مع التغير في الأساس) نتيجة حدث مستقبلي غير متعلق بالمقدار القياسي. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب عقد أداء دفعة ثابتة بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة إذا ارتفع معدل الليبور لستة أشهر بمائة نقطة أساس. ومثل هذا العقد هو مشتقة حتى ولو لم يتم تحديد أي مقدار قياسي.

ب أ/٢ يشمل تعريف مشتقة في هذا المعيار العقود التي يتم تسويتها بالإجمالي بتسليم البند الأساس (مثل عقد آجل لشراء أداة دين بمعدل فائدة ثابت). وقد يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (مثل عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ومثل هذا العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يكن قد تم الدخول فيه ولا يزال محتفظاً به لغرض تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ومع ذلك، فإن هذا المعيار ينطبق على مثل تلك العقود المتعلقة بمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام إذا قامت المنشأة بإجراء تعيين وفقاً للفقرة ٥/٢ (انظر الفقرات ٤/٢ - ٧/٢).

ب أ/٣ من بين الخصائص المميزة للمشتقة هي أن لها صافي استثمار أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع العقود الأخرى التي يتوقع أن تكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة تكون أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية الأساس التي يرتبط بها الخيار. ويستوفي عقد مقايضة العملة الذي يتطلب مبادلة أولية لعملات مختلفة لها قيم عادلة متساوية التعريف لأن لها صافي استثمار أولي صفري.

ب أ/٤ ينشأ عن الشراء والبيع بالطريقة العادية تعهد بسعر ثابت بين تاريخ التداول وتاريخ التسوية يستوفي تعريف الأداة المالية. وبالرغم من ذلك، وبسبب فترة التعهد القصيرة فلا يتم إثباته على أنه أداة مالية مشتقة. وبدلاً من ذلك، فإن هذا المعيار ينص على محاسبة خاصة عن مثل عقود الشراء والبيع بالطريقة العادية هذه (انظر الفقرات ٢/١/٣ وب٣/١/٣ – ب٦/١/٣).

ب أ/٥ يشير تعريف المشتقة إلى المتغيرات غير المالية التي لا تكون مرتبطة بطرف في العقد. ويشمل ذلك مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشر درجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية المرتبطة بطرف في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يتلف أو يدمر أصلاً لطرف في العقد. ويكون التغير في القيمة العادلة للأصل غير المالي مرتبطاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة تعكس ليس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل هذه الأصول (متغير مالي) ولكن أيضاً حالة الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (متغير غير مالي). فعلى سبيل المثال، إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة محددة يعرِّض الضامن لمخاطر التغيرات في الحالة المادية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون مرتبطاً بمالك السيارة.

الأصول المالية والالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

ب أ/٦ تعكس المتاجرة عموماً الشراء والبيع النشط والمتكرر، وتُستخدم عموماً الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة بهدف توليد ربح من التذبذب قصير الأجل في السعر أو هامش المتعامل.

ب أ/٧ تشمل الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:

(أ) الالتزامات المشتقة التي لا تتم المحاسبة عنها على أنها أدوات تحوط؛

(ب) الواجبات بتسليم أصول مالية تم اقتراضها من قبل بائع فوري (أي منشأة تبيع أصولاً مالية اقترضتها ولم تملكها بعد)؛

(ج) الالتزامات المالية التي يتم تحملها بنية إعادة شرائها في الأجل القريب (على سبيل المثال، أداة دين متداولة قد يعيد المصدر شراءها في الأجل القريب تبعاً للتغيرات في قيمتها العادلة)؛

(د) الالتزامات المالية التي هي جزء من محفظة من الأدوات المالية المحددة التي تُدار معاً والتي تتوفر أدلة على وجود نمط حديث لها بجني الأرباح على المدى القصير.

ب أ/٨ إن حقيقة استخدام التزام لتمويل أنشطة متاجرة لا تجعل في حد ذاتها ذلك الالتزام التزاماً محتفظاً به للمتاجرة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠
القوائم المالية الموحدة

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، فإن هذا المعيار:

(أ) يتطلب من المنشأة (*المنشأة الأم*) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (*المنشآت التابعة*) أن تعرض قوائم مالية موحدة؛

(ب) يُعرف مبدأ *السيطرة*، ويحدد السيطرة على أنها الأساس للتوحيد؛

(ج) يحدد كيفية تطبيق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت المنشأة المستثمرة تسيطر على منشأة مُستثمر فيها وبناءً عليه يجب عليها أن توحد المنشأة المُستثمر فيها؛

(د) يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة؛

(هـ) يُعرِّف المنشأة الاستثمارية ويضع استثناءً من توحيد منشآت تابعة معينة للمنشأة الاستثمارية.

٣ لا يتعامل هذا المعيار مع المتطلبات المحاسبية لتجميع الأعمال وأثرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

النطاق

٤ يجب على المنشأة التي تُعَد منشأةً أمّاً أن تعرض قوائم مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت باستثناء ما يلي:

(أ) لا يلزم المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة إذا استوفت جميع الشروط الآتية:

(١) أنها منشأة تابعة مملوكة بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وجميع ملاكها الآخرين، بمن فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت في ظروف أخرى، تم إخطارهم بأن المنشأة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛

(٢) لا يُتاجر في أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عامة (سوق أوراق مالية وطنية أو أجنبية أو سوق للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) لم تودع، وليست بصدد إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عامة؛

(٤) تعد المنشأة الأم النهائية لها، أو أية منشأة أُمٍ وسيطة لها، قوائم مالية تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي، وتكون فيها المنشآت التابعة موحدة أو مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لهذا المعيار.

(ب) [حذفت]

(ج) [حذفت]

٤أ لا ينطبق هذا المعيار على خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة أو خطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".

٤ب لا يجوز للمنشأة الأم التي هي منشأة استثمارية أن تعرض قوائم مالية موحدة، إذا كانت مطالَبة وفقاً للفقرة ٣١ من هذا المعيار بأن تقيس كافة منشآتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

السيطرة

٥ **يجب على المنشأة المستثمرة، بغض النظر عن طبيعة ارتباطها بمنشأة أخرى (المنشأة المُستثمر فيها)، أن تحدد ما إذا كانت منشأةً أُمّاً وذلك عن طريق تقييم ما إذا كانت تسيطر على المنشأة المُستثمر فيها.**

٦ **تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة المُستثمر فيها عندما تكون مُعرضة لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في عوائد متقلبة، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، وتكون لها القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها.**

٧ **وبناءً عليه، لا تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة المُستثمر فيها إلا عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة جميع ما يلي:**

(أ) **سلطة على المنشأة المُستثمر فيها (انظر الفقرات ١٠-١٤)؛**

(ب) **تعرُّض لعوائد متقلبة من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، أو حقوق في تلك العوائد (انظر الفقرتين ١٥ و١٦)؛**

(ج) **القدرة على استخدام سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة (انظر الفقرتين ١٧ و١٨).**

٨ يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت تسيطر على منشأة مُستثمر فيها. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعيد تقييم ما إذا كانت تسيطر على منشأة مُستثمر فيها عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات قد حدثت في واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المُدرجة في الفقرة ٧ (انظر الفقرات ب٨٠-ب٨٥).

٩ تسيطر اثنتان أو أكثر من المنشآت المستثمرة بشكل جماعي على منشأة مُستثمر فيها عندما يجب عليهم أن يتصرفوا معاً لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، ونظراً لأنه لا تستطيع أية منشأة مستثمرة أن توجه الأنشطة بدون التعاون مع المنشآت الأخرى، فإنه لا توجد منشأة مستثمرة تسيطر بمفردها على المنشأة المُستثمر فيها. وتحاسب كل منشأة مستثمرة عن حصتها في المنشأة المُستثمر فيها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

السلطة

١٠ يكون للمنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المُستثمر فيها.

١١ تنشأ السلطة عن الحقوق. ويكون تقييم السلطة أحياناً بسيطاً، كما هو الحال عندما تُكتسب السلطة على المنشأة المُستثمر فيها بشكل مباشر فقط من حقوق التصويت الممنوحة بموجب أدوات حقوق ملكية مثل الأسهم، ويمكن أن تُقيَّم بأن تؤخذ في الحسبان حقوق التصويت من حيازة تلك الأسهم. وفي حالات أخرى، يكون التقييم أكثر تعقيداً ويتطلب أن يُؤخذ في الحسبان أكثر من عامل واحد، على سبيل المثال عندما تنتج السلطة من واحد أو أكثر من الترتيبات التعاقدية.

١٢ يكون لدى منشأة مستثمرة، لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، سلطة حتى ولو لم تُمارس بعد حقوقها في التوجيه. ويمكن أن تساعد الأدلة على قيام المنشأة المستثمرة بتوجيه الأنشطة ذات الصلة في تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سلطة، ولكن مثل هذه الأدلة، في حد ذاتها، ليست قاطعة عند تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سلطة على منشأة مُستثمر فيها.

١٣ عندما يكون لدى كلٍ من اثنين أو أكثر من المنشآت المستثمرة حقوق قائمة تمنحهم القدرة من جانب واحد على توجيه مختلف الأنشطة ذات الصلة، فإن المنشأة المستثمرة التي لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري إلى أبعد حد على عوائد المنشأة المُستثمر فيها هي التي تكون لها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

١٤ يمكن أن يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على منشأة مُستثمر فيها حتى ولو كان لدى منشآت أخرى حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على المشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة، على سبيل المثال عندما يكون لدى منشأة أخرى تأثير مهم. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة المستثمرة، التي تحتفظ فقط بحقوق حماية، لا تكون لها سلطة على المنشأة المُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٢٦ - ب٢٨)، ونتيجة لذلك فإنها لا تسيطر على المنشأة المُستثمر فيها.

العوائد

١٥ تكون المنشأة المستثمرة مُعرضة لعوائد متقلبة، أو لها حقوق فيها، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، عندما يكون من الممكن أن تتقلب عوائد المنشأة المستثمرة من ارتباطها نتيجة لأداء المنشأة المُستثمر فيها. ويمكن أن تكون عوائد المنشأة المستثمرة موجبة فقط، أو سالبة فقط، أو موجبة وسالبة معاً.

١٦ رغم أنه يمكن لمنشأة مستثمرة واحدة فقط أن تسيطر على منشأة مُستثمر فيها، فإنه يمكن لأكثر من طرف واحد أن يشارك في عوائد منشأة مُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشارك مالك الحصص غير المسيطرة في أرباح المنشأة المُستثمر فيها أو توزيعاتها.

العلاقة بين السلطة والعوائد

١٧ تسيطر المنشأة المستثمرة على منشأة مُستثمر فيها إذا كانت المنشأة المستثمرة لا تمتلك فقط سلطة على المنشأة المُستثمر فيها وتتعرض لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في تلك العوائد، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، وإنما أيضاً لديها القدرة على استخدام سلطتها في التأثير على عوائدها الناتجة من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها.

١٨ وبالتالي، يجب على المنشأة المستثمرة، التي لها حقوق اتخاذ القرارات، أن تحدد ما إذا كانت طرفاً أصيلاً أو وكيلاً. فالمنشأة المستثمرة التي تكون وكيلاً وفقاً للفقرات ب٥٨ - ب٧٢ لا تسيطر على منشأة مُستثمر فيها عندما تمارس حقوقاً مُفوضة لها باتخاذ القرارات.

المتطلبات المحاسبية

١٩ **يجب على المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة.**

٢٠ يجب أن يبدأ توحيد المنشأة المُستثمر فيها من التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها ويتوقف عندما تفقد المنشأة المستثمرة السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها.

٢١ تقدم الفقرات ب٨٦ - ب٩٣ إرشادات لإعداد القوائم المالية المُوحدة.

الحصص غير المسيطرة

٢٢ يجب على المنشأة الأم أن تعرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية، بشكل منفصل عن حقوق ملكية ملاك المنشأة الأم.

٢٣ تعد التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة، والتي لا ينتج عنها فقدان المنشأة الأم السيطرة على المنشأة التابعة، معاملات حقوق ملكية (أي معاملات مع الملاك بصفتهم ملاك).

٢٤ تقدم الفقرات ب٩٤ - ب٩٦ إرشادات للمحاسبة عن الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة.

فقدان السيطرة

٢٥ عندما تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة، فإن المنشأة الأم:

(أ) تلغي إثبات أصول والتزامات المنشأة التابعة السابقة من قائمة المركز المالي الموحدة.

(ب) تثبت أي استثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة، وتحاسب لاحقاً عنه وعن أي مبالغ مستحقة على المنشأة التابعة السابقة أو مستحقة لها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة. ويُعاد قياس تلك الحصة المحتفظ بها كما هو مبين في الفقرة ب٩٨(ب)(٣) وب٩٩أ. ويجب أن تُعَد القيمة المعاد قياسها في تاريخ فقدان السيطرة على أنها القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو التكلفة عند الإثبات الأولي للاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، عند الاقتضاء.

(ج) تثبت المكسب أو الخسارة المرتبطة بفقدان السيطرة والمعزوة إلى الحصة المسيطرة السابقة كما هو محدد الفقرات ب٩٨ - ب٩٩أ.

٢٦ تقدم الفقرات ب٩٧ - ب٩٩أ إرشادات للمحاسبة عن فقدان السيطرة على منشأة تابعة.

تحديد ما إذا كانت المنشأةُ منشأةً استثماريةً

٢٧ يجب على المنشأة الأم أن تحدد ما إذا كانت منشأةً استثماريةً. والمنشأة الاستثمارية هي منشأة:

(أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمارات؛

(ب) تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال فقط لأجل تحقيق عوائد ناتجة من إنماء رأس المال أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما؛

(ج) تقيس وتُقوّم أداء جميع استثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.

وتوفر الفقرات ب٨٥أ - ب٨٥م إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

٢٨ عند تقييم المنشأة لما إذا كانت تستوفي التعريف الموضح في الفقرة ٢٧، يجب عليها أن تنظر فيما إذا كانت تتصف بالخصائص النموذجية الآتية للمنشأة الاستثمارية:

(أ) لديها أكثر من استثمار (انظر الفقرتين ب٨٥س، ب٨٥ع)؛

(ب) لديها أكثر من مستثمر واحد (انظر الفقرات ب٨٥ف - ب٨٥ق)؛

(ج) لديها مستثمرون لا يعدون أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة (انظر الفقرتين ب٨٥ر، ب٨٥ش)؛

(د) لديها حصص ملكية في شكل حقوق ملكية أو حصص مشابهة (انظر الفقرتين ب٨٥ت، ب٨٥ث).

ليس بالضرورة أن يؤدي غياب أي من تلك الخصائص النموذجية إلى عدم أهلية المنشأة ليتم تصنيفها على أنها منشأة استثمارية. وتقدم المنشأة الاستثمارية التي لا تتوفر فيها جميع هذه الخصائص النموذجية إفصاحاً إضافياً تتطلبه الفقرة ٩أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى".

٢٩ عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات في واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة التي تشكل تعريف المنشأة الاستثمارية، كما هي مُوضحة في الفقرة ٢٧، أو الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية، كما هي مُوضحة في الفقرة ٢٨، فيجب على المنشأة الأم أن تعيد تقييم ما إذا كانت هي منشأة استثمارية.

٣٠ يجب على المنشأة الأم، التي لم تعد منشأة استثمارية أو التي تصبح منشأة استثمارية، أن تحاسب عن التغيير في وضعها بأثر مستقبلي من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في وضعها (انظر الفقرتين ب١٠٠، ب١٠١).

المنشآت الاستثمارية: الاستثناء من التوحيد

٣١ **باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ٣٢، لا يجوز للمنشأة الاستثمارية أن توحد منشآتها التابعة أو أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ عندما تكتسب السيطرة على منشأة أخرى. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تقيس الاستثمار في منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.**[١]

٣٢ على الرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٣١، إذا كان لدى المنشأة الاستثمارية منشأة تابعة ليست هي ذاتها منشأة استثمارية وغرضها الرئيسي هو توفير خدمات تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للمنشأة الاستثمارية (انظر الفقرات ب٨٥ج - ب٨٥هـ)، فيجب عليها أن توحد تلك المنشأة التابعة وفقاً للفقرات ١٩ - ٢٦ من هذا المعيار وأن تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ على الاستحواذ على أية منشأة تابعة من هذا القبيل.

٣٣ يجب على المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أن توحد جميع المنشآت التي تسيطر عليها، بما في ذلك تلك المُسَيطر عليها من خلال منشأة استثمارية تابعة، ما لم تكن المنشأة الأم هي في حد ذاتها منشأة استثمارية.

---

[١] تنص الفقرة ج٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" على أنه "إذا طبقت منشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار

القوائم المالية الموحدة	قوائم مالية **لمجموعة** يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية **للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة** على أنها قوائم مالية لمنشأة اقتصادية واحدة.
السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها	تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة المُستثمر فيها عندما تكون مُعرضة لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في عوائد متقلبة، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، وتكون لها القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها.
متخذ القرار	منشأة لها حقوق اتخاذ القرار، وتكون إمّا أصيلة أو وكيلة لأطراف أخرى.
المجموعة	**المنشأة الأم** و**منشآتها التابعة**.
المنشأة الاستثمارية	هي منشأة: (أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمارات؛ (ب) تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال فقط لأجل تحقيق عوائد ناتجة من إنماء رأس المال أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما؛ (ج) تقيس وتُقوّم أداء جميع استثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.
الحصة غير المسيطرة	حقوق الملكية في **المنشأة التابعة** التي لا يمكن عزوها، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى **المنشأة الأم**.
المنشأة الأم	المنشأة التي **تسيطر** على منشأة واحدة أو أكثر.
السلطة	الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه **الأنشطة ذات الصلة**.
حقوق الحماية	حقوق تهدف إلى حماية حصة الطرف الذي يحتفظ بتلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على المنشأة التي تتعلق بها تلك الحقوق.
الأنشطة ذات الصلة	لأغراض هذا المعيار، الأنشطة ذات الصلة هي أنشطة المنشأة المستثمر فيها التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المستثمر فيها.
حقوق العزل	هي حقوق تجريد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.
المنشأة التابعة	منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

تم تعريف المصطلحات الآتية في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" وهي مُستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المُحددة لها في تلك المعايير الدولية للتقرير المالي:

- المنشأة الزميلة
- الحصص في منشأة أخرى

- المشروع المشترك
- كبار موظفي الإدارة
- الطرف ذو العلاقة
- التأثير المهم.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-٣٣، وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

ب١ تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فإن جميع الحقائق والظروف الخاصة بنمط فعلي بعينه سيلزم تقويمها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

تقييم السيطرة

ب٢ لكي تحدد المنشأة المستثمرة ما إذا كانت تسيطر على منشأة مُستثمر فيها، يجب عليها أن تُقيِّم ما إذا كان لديها جميع ما يلي:

(أ) سلطة على المنشأة المُستثمر فيها؛

(ب) تعرض لعوائد متقلبة، أو حقوق في تلك العوائد، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها؛

(ج) القدرة على استخدام سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة.

ب٣ يمكن أن يساعد في إجراء ذلك التحديد أخذ العوامل الآتية في الحسبان:

(أ) الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات ب٥ - ب٨)؛

(ب) ما هي الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة (انظر الفقرات ب١١ - ب١٣)؛

(ج) ما إذا كانت حقوق المنشأة المستثمرة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة (انظر الفقرات ب١٤ - ب٥٤)؛

(د) ما إذا كانت المنشأة المستثمرة مُعرضة لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في تلك العوائد، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٥٥ - ب٥٧)؛

(هـ) ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة القدرة على استخدام سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها للتأثير في مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة (انظر الفقرات ب٥٨ - ب٧٢).

ب٤ عند تقييم السيطرة على منشأة مُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان طبيعة العلاقة مع الأطراف الأخرى (انظر الفقرات ب٧٣ - ب٧٥)

الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها

ب٥ عند تقييم السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها من أجل أن تحدد الأنشطة ذات الصلة، وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة، ومن لديه القدرة الحالية على توجيه تلك الأنشطة، ومن يستلم العوائد من تلك الأنشطة.

ب٦ عندما يؤخذ في الحسبان الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها، قد يتضح أن المنشأة المُستثمر فيها تخضع للسيطرة عن طريق أدوات حقوق الملكية التي تمنح حاملها حقوق تصويت متناسبة، مثل الأسهم العادية في المنشأة المُستثمر فيها. وفي هذه الحالة، ومع عدم وجود أي ترتيبات إضافية تعدل عملية اتخاذ القرارات، يركز تقييم السيطرة على هوية الطرف، إن وجد، القادر على ممارسة حقوق تصويت كافية لتحديد السياسات التشغيلية والتمويلية للمنشأة المُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٣٤ - ب٥٠). وفي أبسط الحالات، تكون المنشأة المستثمرة التي تحتفظ بأغلبية حقوق التصويت تلك، مع عدم وجود أي عوامل أخرى، هي المسيطرة على الأعمال المستثمرة فيها.

ب٧ لتحديد ما إذا كانت المنشأة المستثمرة تسيطر على منشأة مُستثمر فيها، في الحالات الأكثر تعقيداً، قد يكون من الضروري أن يُؤخَذ في الحسبان بعض أو جميع العوامل الأخرى الواردة في الفقرة ب٣.

ب٨ قد تُصمَّم المنشأة المُستثمر فيها بحيث لا تُعد حقوق التصويت العامل المهيمن في تحديد من الذي يسيطر على المنشأة المُستثمر فيها، كما هو الحال عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط أمّا الأنشطة ذات الصلة فيتم توجيهها عن طريق ترتيبات تعاقدية. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة المستثمرة عند مراعاتها للغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها أن تأخذ في حسبانها أيضاً المخاطر التي صُممت المنشأة المُستثمر فيها لتكون معرضة لها، والمخاطر التي صُممت المنشأة المستثمر فيها لتمررها إلى الأطراف المرتبطين بها، وما إذا كانت المنشأة المستثمرة مُعرضة لبعض أو جميع تلك المخاطر. ولا يقتصر أخذ المخاطر في الحسبان على مخاطر الهبوط، وإنما يشمل أيضاً إمكانية الصعود.

السلطة

ب٩ لكي يكون للمنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها، يجب أن يكون لها حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ولغرض تقييم السلطة، يجب ألا يؤخذ في الحسبان إلا الحقوق الأساسية والحقوق التي لا تُعد حقوق حماية (انظر الفقرات ب٢٢ - ب٢٨).

ب١٠ إن تحديد ما إذا كانت المنشأة المستثمرة لديها سلطة يعتمد على الأنشطة ذات الصلة، وعلى الطريقة التي تُتخذ بها القرارات بشأن تلك الأنشطة ذات الصلة، وعلى الحقوق التي لدى المنشأة المستثمرة والأطراف الأخرى فيما يتعلق بالمنشأة المُستثمر فيها.

الأنشطة ذات الصلة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة

ب١١ فيما يخص كثير من المنشآت المُستثمر فيها، تؤثر مجموعة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية بشكل جوهري على عوائدها. ومن الأنشطة التي، تبعاً للظروف، يمكن أن تُعد أنشطة ذات صلة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) بيع وشراء سلع أو خدمات؛

(ب) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (بما في ذلك عند التخلف عن السداد)؛

(ج) اختيار الأصول أو اقتنائها أو استبعادها؛

(د) البحث والتطوير لمنتجات أو عمليات جديدة؛

(هـ) تحديد هيكل تمويلي أو الحصول على التمويل.

ب١٢ من القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) اتخاذ القرارات التشغيلية والرأسمالية للمنشأة المُستثمر فيها، بما في ذلك الموازنات؛

(ب) تعيين ومكافأة كبار موظفي الإدارة في المنشأة المُستثمر فيها أو مقدمي الخدمة وإنهاء خدماتهم أو عملهم.

ب١٣ في بعض الحالات، قد تُعد الأنشطة، سواءً قبل أو بعد نشأة مجموعة معينة من الظروف أو وقوع حدث معين، أنشطة ذات صلة. وعندما يكون لدى اثنتين أو أكثر من المنشآت المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، وتحدث تلك الأنشطة في أوقات مختلفة، فيجب على المنشآت المستثمرة أن تحدد المنشأة المستثمرة القادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري إلى أبعد حد على تلك العوائد بشكل يتسق مع معالجة حقوق اتخاذ القرارات المتزامنة. (انظر الفقرة ١٣). ويجب على المنشآت المستثمرة أن تعيد النظر في هذا التقييم مع مرور الوقت في حال تغير الحقائق أو الظروف ذات الصلة.

أمثلة تطبيقية
مثال ١ أسست منشأتان مستثمِرتان منشأة مستثمر فيها لتطوير وتسويق منتج طبي. وإحدى هاتين المنشأتين مسؤولة عن تطوير المنتج الطبي والحصول على التصديق التنظيمي عليه. وتنطوي تلك المسؤولية على امتلاك القدرة من جانب واحد على اتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج والحصول على التصديق التنظيمي عليه. وبمجرد تصديق الجهة التنظيمية على المنتج، سوف تقوم المنشأة

المستثمرة الأخرى بتصنيعه وتسويقه .ولدى هذه المنشأة المستثمرة القدرة من جانب واحد على اتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتصنيع وتسويق المنتج. إذا كانت جميع الأنشطة .تطوير المنتج الطبي والحصول على التصديق التنظيمي عليه إضافة إلى تصنيعه وتسويقه . تُعد أنشطة ذات صلة، فإن كل منشأة مستثمرة يلزمها أن تحدد ما إذا كانت قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري إلى أبعد حد على عوائد المنشأة المُستثمر فيها. ومن ثم، يلزم كل منشأة مستثمرة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان تطوير المنتج الطبي والحصول على تصديق تنظيمي عليه أو تصنيعه وتسويقه هو النشاط الذي يؤثر بشكل جوهري إلى أبعد حد على عوائد المنشأة المُستثمر فيها وما إذا كانت قادرة على توجيه ذلك النشاط. وعند تحديد المنشأة المستثمرة التي لديها السلطة، تأخذ المنشآت المستثمرة في الحسبان ما يلي:

(أ) الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها،

(ب) العوامل التي تحدد هامش الربح والإيراد وقيمة المنشأة المُستثمر فيها إضافة إلى قيمة المنتج الطبي؛

(ج) الأثر على عوائد المنشأة المُستثمر فيها الناشئ عن سلطة اتخاذ القرارات لكل منشأة مستثمرة فيما يتعلق بالعوامل الواردة في البند (ب)؛

(د) تعرض المنشآت المستثمرة لتقلب العوائد.

في هذا المثال بعينه، تأخذ المنشآت المستثمرة أيضاً في الحسبان:

(هـ) عدم التأكد من الحصول على التصديق التنظيمي والجهد المطلوب في الحصول عليه (مع الأخذ في الحسبان تاريخ المنشأة المستثمرة في تطوير المنتجات الطبية والحصول على التصديقات التنظيمية عليها بنجاح)؛

(و) هوية المنشأة المستثمرة التي تسيطر على المنتج الطبي بمجرد نجاح مرحلة تطويره.

مثال ٢

تم تأسيس كيان استثماري (المنشأة المُستثمر فيها) وتم تمويله بأداة دين مُحتفظ بها من قبل منشأة مستثمرة (المنشأة المستثمرة بالدين) وأدوات حقوق ملكية مُحتفظ بها من قبل عدد من المنشآت المستثمرة الأخرى. وقد تم تصميم شريحة حقوق الملكية لتستوعب الخسائر الأولى ولتستلم أي عائد متبقٍ من المنشأة المُستثمر فيها. وإحدى المنشآت المستثمرة بحقوق الملكية والتي تملك ٣٠% من حقوق الملكية هي أيضاً مدير الأصول. وتستخدم المنشأة المُستثمر فيها متحصلاتها لشراء محفظة أصول مالية، مما يعرض المنشأة المستثمر فيها لمخاطر ائتمان مرتبطة بالتخلف المحتمل عن سداد دفعات المبلغ الأصلي والفائدة. وتم تسويق المعاملة للمنشأة المستثمرة بالدين على أنها استثمار بالحد الأدنى من التعرض لمخاطر الائتمان المتعلقة بالتخلف المحتمل عن سداد الأصول التي في المحفظة نظراً لطبيعة هذه الأصول ولأنه قد تم تصميم شريحة حقوق الملكية لتستوعب الخسائر الأولى من المنشأة المُستثمر فيها. وتتأثر عوائد المنشأة المُستثمر فيها بشكل جوهري بإدارة محفظة أصول المنشأة المُستثمر فيها، ويشمل هذا القرارات المتعلقة باختيار الأصول واقتنائها واستبعادها في إطار الإرشادات الخاصة بالمحفظة، والإدارة عند التخلف عن سداد أي من أصول المحفظة. وتدار جميع تلك الأنشطة من قبل مدير الأصول حتى تصل التخلفات عن السداد إلى نسبة محددة من قيمة المحفظة (أي عندما تصل قيمة المحفظة إلى المستوى الذي تُستهلك فيه شريحة حقوق الملكية). واعتباراً من ذلك الوقت، يدير الأصول أمِين مستقل وفقاً للتعليمات الصادرة من المنشأة المستثمرة بالدين. وتُعد إدارة محفظة أصول المنشأة المُستثمر فيها هي النشاط ذي الصلة في المنشأة المُستثمر فيها. ولدى مدير الأصول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة إلى أن تصل الأصول المُتخلف عن سدادها إلى النسبة المحددة من قيمة المحفظة؛ ولدى المنشأة المستثمرة بالدين القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما تتعدى قيمة الأصول المُتخلف عن سدادها تلك النسبة المحددة من قيمة المحفظة. ويلزم كل من مدير الأصول والمنشأة المستثمرة بالدين أن يحددا ما إذا كانا قادرين على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري إلى أبعد حد على عائدات المنشأة المُستثمر فيها، مع الأخذ في الحسبان الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها إضافة إلى تعرض كل طرف لتقلب العوائد.

الحقوق التي تمنح منشأة مستثمرة سلطة على منشأة مُستثمر فيها

ب١٤ تنشأ السلطة من الحقوق. ولكي يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها، يجب أن يكون لها حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. وقد تختلف الحقوق التي قد تمنح منشأة مستثمرة السلطة من منشأة إلى أخرى من المنشآت المُستثمر فيها.

ب١٥ من أمثلة الحقوق التي يمكن أن تمنح، إمّا منفردة أو مجتمعة، المنشأة المستثمرة السلطة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) الحقوق التي في شكل حقوق تصويت (أو حقوق تصويت ممكنة) في منشأة مُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٣٤ - ب٥٠)؛

(ب) حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها ممن لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(ج) حقوق تعيين أو عزل منشأة أخرى توجه الأنشطة ذات الصلة؛

(د) حقوق توجيه المنشأة المُستثمر فيها للدخول في معاملات، أو الاعتراض على أي تغييرات عليها، لصالح المنشأة المستثمرة؛

(هـ) الحقوق الأخرى (مثل حقوق اتخاذ القرارات المُحددة في عقد إدارة) التي تمنح حاملها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

ب١٦ بشكل عام، عندما يكون لدى المنشأة المُستثمر فيها نطاق من الأنشطة التشغيلية والتمويلية التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المُستثمر فيها، وعندما يتطلب الأمر بشكل مستمر اتخاذ قرارات أساسية فيما يتعلق بهذه الأنشطة، فإن حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة لها هي التي ستمنح، سواءً بمفردها أو عند اجتماعها مع ترتيبات أخرى، السلطة للمنشأة المستثمرة.

ب١٧ عندما لا يكون لحقوق التصويت أثر مهم على عوائد منشأة مُستثمر فيها، كما هو الحال عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط وتحدد ترتيبات تعاقدية توجيه الأنشطة ذات الصلة، يلزم المنشأة المستثمرة أن تُقيّم تلك الترتيبات التعاقدية من أجل تحديد ما إذا كانت لها حقوق كافية لمنحها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها. وعند تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المُستثمرة حقوق كافية لمنحها السلطة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات ب٥ - ب٨) والمتطلبات الواردة في الفقرات ب٥١ - ب٥٤ إلى جانب الفقرات ب١٨ - ب٢٠.

ب١٨ في بعض الظروف قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت حقوق المنشأة المستثمرة كافية لمنحها السلطة على منشأة مُستثمر فيها. وفي مثل هذه الحالات، وحتى يمكن إجراء تقييم للسلطة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الأدلة بشأن ما إذا كانت لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من جانب واحد. وتُؤخذ في الحسبان، على سبيل المثال لا الحصر، الأمور الآتية التي قد تقدم، عند أخذها في الحسبان مع حقوق المنشأة المستثمرة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠، أدلة على أن حقوق المنشأة المستثمرة كافية لمنحها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها:

(أ) أن تستطيع المنشأة المستثمرة، دون أن يكون لها الحق التعاقدي للقيام بذلك، أن تعين أو تصادق على تعيين كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

(ب) أن تستطيع المنشأة المستثمرة، دون أن يكون لها الحق التعاقدي للقيام بذلك، أن توجه المنشأة المُستثمر فيها للدخول في معاملات مهمة، أو تستطيع الاعتراض على أي تغييرات عليها، وذلك لصالح المنشأة المستثمرة.

(ج) أن تستطيع المنشأة المستثمرة أن تهيمن إمّا على عملية الترشيح لانتخاب أعضاء الهيئة الحاكمة للمنشأة المُستثمر فيها أو على الحصول على توكيلات من حاملي حقوق التصويت الآخرين.

(د) أن يكون كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة المستثمرة (على سبيل المثال، الرئيس التنفيذي للمنشأة المُستثمر فيها والرئيس التنفيذي للمنشأة المستثمرة هما الشخص نفسه).

(هـ) أن يكون غالبية أعضاء الهيئة الحاكمة للمنشأة المُستثمر فيها أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة المستثمرة.

ب١٩ تكون هناك أحياناً مؤشرات على وجود علاقة خاصة للمنشأة المستثمرة مع المنشأة المُستثمر فيها، مما يشير إلى أن المنشأة المستثمرة تمتلك أكثر من حصة غير فاعلة في المنشأة المُستثمر فيها. ولا يعني بالضرورة وجود أي مؤشر مفرد، أو مزيج معين من المؤشرات، أنه قد تم استيفاء ضابط السلطة. وبالرغم من ذلك، فقد يبين امتلاك أكثر من حصة غير فاعلة في المنشأة المُستثمر فيها أن المنشأة المستثمرة لها حقوق أخرى

ذات صلة كافية لمنحها السلطة، أو قد يقدم ذلك دليلاً على وجود السلطة على المنشأة المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، تشير الأمور الآتية إلى أن المنشأة المستثمرة تمتلك أكثر من حصة غير فاعلة في المنشأة المُستثمر فيها، وقد تشير، عند اجتماعها مع حقوق أخرى، إلى وجود السلطة:

(أ) أن كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة هم موظفون حاليون أو سابقون لدى المنشأة المستثمرة.

(ب) أن تعتمد عمليات المنشأة المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة، كما في الحالات الآتية:

(١) أن تعتمد المنشأة المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة في تمويل جزء جوهري من عملياتها.

(٢) أن تضمن المنشأة المستثمرة جزءاً جوهرياً من واجبات المنشأة المُستثمر فيها.

(٣) أن تعتمد المنشأة المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة في الحصول على خدمات أو تكنولوجيا أو إمدادات أو مواد خام بالغة الأهمية.

(٤) أن تسيطر المنشأة المستمرة على الأصول، مثل التراخيص أو العلامات التجارية، التي تُعد أساسية لعمليات المنشأة المُستثمر فيها.

(٥) أن تعتمد المنشأة المُستثمر فيها على كبار موظفي الإدارة في المنشأة المستثمرة، كما هو الحال عندما يحظى موظفو المنشأة المستثمرة بمعرفة متخصصة في عمليات المنشأة المُستثمر فيها.

(ج) أن جزءاً مهماً من أنشطة المنشأة المستثمر فيها إمّا تشارك فيه المنشأة المستثمرة أو يُنفذ لصالحها.

(د) أن يكون تعرض المنشأة المستثمرة للعوائد المتقلبة من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، أو أن تكون حقوقها في تلك العوائد، أكبر بشكل لا يتناسب مع حقوقها التصويتية أو حقوقها الأخرى المشابهة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حالة يحق فيها للمنشأة المستثمرة، أو تتعرض فيها لأكثر من نصف عوائد المنشأة المُستثمر فيها رغم أنها تحتفظ بأقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها.

ب٢٠ كلما زاد تعرض المنشأة المستثمرة لتقلب العوائد من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، أو كلما زادت حقوقها في ذلك التقلب، زاد الدافع لدى المنشأة المستثمرة للحصول على حقوق كافية لمنحها السلطة. وبناءً عليه، قد يُعد التعرض الكبير لتقلب العوائد مؤشراً على احتمال امتلاك المنشأة المستثمرة للسلطة. وبالرغم من ذلك، لا يحدد مدى تعرض المنشأة المستثمرة، في حد ذاته، ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٢١ عندما تؤخذ في الحسبان العوامل المُحددة في الفقرة ب١٨ والمؤشرات المُحددة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠، جنباً إلى جنب مع حقوق المنشأة المستثمرة، يجب أن يُعطى وزن أكبر للأدلة على امتلاك السلطة المُوضحة في الفقرة ب١٨.

الحقوق الأساسية

ب٢٢ عند تقييم المنشأة المستثمرة لما إذا كانت لديها السلطة، فإنها تأخذ في الحسبان فقط الحقوق الأساسية المتعلقة بالمنشأة المُستثمر فيها (المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستثمرة وآخرون). وحتى يُعد الحق حقاً أساسياً، يجب أن يكون لدى حامل الحق القدرة العملية على ممارسة ذلك الحق.

ب٢٣ يتطلب تحديد ما إذا كانت الحقوق تُعد حقوقاً أساسية اجتهاداً شخصياً، مع الأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف. وتشمل العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند إجراء ذلك التحديد، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) ما إذا كانت هناك أي قيود (اقتصادية أو غيرها) تمنع حامل (حاملي) الحقوق من ممارسة الحقوق. ومن أمثلة تلك القيود، على سبيل المثال لا الحصر:

(١) العقوبات والحوافز المالية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه.

(٢) سعر الممارسة أو التحويل الذي يفرض قيداً مالياً من شأنه أن يمنع (أو يعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه.

(٣) الأحكام والشروط التي تجعل ممارسة الحقوق غير محتملة، على سبيل المثال، الشروط التي تحدد وقتاً ضيقاً لممارسة الحقوق.

(٤) عدم وجود آلية صريحة ومعقولة في وثائق تأسيس المنشأة المُستثمر فيها أو في الأنظمة أو اللوائح التي تنطبق عليها تسمح لحامل الحقوق بأن يمارس حقوقه.

(٥) عدم قدرة حامل الحقوق على الحصول على المعلومات الضرورية لممارسة حقوقه.

(٦) القيود أو الحوافز التشغيلية التي من شأنها أن تمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه (مثل عدم وجود مديرين آخرين راغبين أو قادرين على تقديم خدمات متخصصة أو تقديم الخدمات والاضطلاع بالصلاحيات الأخرى التي يحتفظ بها المدير الحالي).

(٧) المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تمنع حامل الحقوق من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال، عندما يُحظر على مستثمر أجنبي ممارسة حقوقه).

(ب) ما إذا كانت هناك آلية تمنح الأطراف القدرة العملية على ممارسة حقوقهم مجتمعين إذا اختاروا القيام بذلك، وذلك عندما تتطلب ممارسة الحقوق اتفاق أكثر من طرف، أو عندما يُحتفظ بالحقوق من قبل أكثر من طرف. ويُعد الافتقار إلى مثل تلك الآلية مؤشراً على أن تلك الحقوق ليست حقوقاً أساسية. وكلما زاد عدد الأطراف المُطالبين بأن يتفقوا على ممارسة الحقوق، قل احتمال أن تكون تلك الحقوق حقوقاً أساسية. وبالرغم من ذلك، فقد يُعد مجلس الإدارة الذي يكون أعضاؤه مستقلين عن متخذ القرار بمثابة آلية للعديد من المنشآت المستثمرة لتتصرف بشكل جماعي عند ممارسة حقوقها. وبناءً عليه، فإن حقوق العزل يزيد احتمال اعتبارها حقوقاً أساسية إذا كانت قابلة للممارسة من قبل مجلس إدارة مستقل عمّا لو كانت الحقوق نفسها قابلة للممارسة بشكل منفرد من قبل عدد كبير من المنشآت المستثمرة.

(ج) ما إذا كان الطرف أو الأطراف التي تحمل الحقوق ستستفيد من ممارسة تلك الحقوق. فعلى سبيل المثال، يجب على حامل حقوق التصويت الممكنة في منشأة مُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٤٧ - ب٥٠) أن يأخذ في الحسبان سعر ممارسة الأداة أو تحويلها. ومن المرجح بدرجة أكبر أن تكون أحكام وشروط حقوق التصويت الممكنة حقوقاً أساسية عندما تكون الأداة مربحة أو عندما تستفيد المنشأة المستثمرة لأسباب أخرى (على سبيل المثال عن طريق تحقيق التآزر بين المنشأة المستثمرة والمنشأة المُستثمر فيها) من ممارسة أو تحويل الأداة.

ب٢٤ حتى تُعد الحقوق حقوقاً أساسية، يلزم أيضاً أن تكون قابلة للممارسة عندما يلزم أن تُتخذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة. وحتى تُعد الحقوق أساسية، يلزم عادةً أن تكون قابلة للممارسة في الوقت الحاضر. ومع ذلك، يمكن أحياناً للحقوق أن تكون حقوقاً أساسية حتى ولو لم تكن قابلة للممارسة في الوقت الحاضر.

أمثلة تطبيقية

مثال ٣

تعقد المنشأة المُستثمر فيها اجتماعات سنوية للمساهمين تُتخذ فيها القرارات لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. ومن المقرر عقد الاجتماع المجدول القادم للمساهمين بعد ثمانية أشهر. وبالرغم من ذلك، يستطيع المساهمون الذي يحتفظون، بشكل منفرد أو مجتمعين، بنسبة ٥% على الأقل من حقوق التصويت أن يدعوا لاجتماع غير عادي لتغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة، ولكن ثمة متطلب يقضي بإخطار المساهمين الآخرين وينص على عدم إمكانية عقد مثل هذا الاجتماع قبل ٣٠ يوماً على الأقل من الإخطار. ولا يمكن تغيير السياسات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة إلا في الاجتماعات غير العادية أو المجدولة للمساهمين. ويشمل هذا التصديق على مبيعات الأصول ذات الأهمية النسبية بالإضافة إلى القيام بالاستثمارات الكبيرة أو استبعادها.

وينطبق نمط الواقع أعلاه على الأمثلة ٣أ-٣د الموضحة أدناه. ويُقرأ كل مثال بمعزل عن الأمثلة الأخرى.

مثال ٣أ

تحتفظ المنشأة المستثمرة بأغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. تُعد حقوق تصويت المنشأة المستثمرة حقوقاً أساسية نظراً لأن المنشأة المستثمرة قادرة على اتخاذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما يلزم اتخاذها. ولا تمنع حقيقة أن الأمر يستغرق ٣٠ يوماً حتى تستطيع المنشأة المستثمرة أن تمارس حقوقها التصويتية من أن يكون لدى المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من لحظة اقتناء المنشأة المستثمرة للأسهم.

مثال ٣ب

المنشأة المستثمرة طرف في عقد آجل للاستحواذ على أغلبية الأسهم في المنشأة المُستثمر فيها. وتاريخ تسوية العقد الآجل بعد ٢٥ يوماً. يُعد المساهمون الحاليون غير قادرين على تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة نظراً لعدم إمكانية عقد اجتماع غير عادي قبل ٣٠ يوماً على الأقل، وحينها سيكون العقد الآجل قد تمت تسويته. ومن ثمّ، تمتلك المنشأة المستثمرة حقوقاً مُعادلة بشكل أساسي للمساهم صاحب الأغلبية في المثال ٣أ أعلاه (بمعنى أنه يمكن للمنشأة المستثمرة مالكة العقد الآجل أن تتخذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما يلزم اتخاذها). ويُعد العقد الآجل للمنشأة المستثمرة حقاً أساسياً يمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى قبل أن يُسوى العقد الآجل.

مثال ٣ج

لدى المنشأة المستثمرة خيار أساسي للاستحواذ على أغلبية أسهم المنشأة المُستثمر فيها، وهذا الخيار قابل للممارسة بشكل مربح جداً خلال ٢٥ يوماً. يتم التوصل للاستنتاج نفسه الوارد في المثال ٣ب.

مثال ٣د

المنشأة المستثمرة طرف في عقد آجل للاستحواذ على أغلبية الأسهم في المنشأة المُستثمر فيها، وليس لديها أي حقوق ذات صلة أخرى على المنشأة المُستثمر فيها. وتاريخ تسوية العقد الآجل بعد ستة أشهر. على عكس الأمثلة أعلاه، ليس لدى المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ويمتلك المساهمون الحاليون القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، نظراً لأنهم يستطيعون تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة قبل تسوية العقد الآجل.

ب٢٥ تستطيع الحقوق الأساسية القابلة للممارسة من قبل الأطراف الأخرى أن تمنع المنشأة المستثمرة من السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها التي تتعلق بها تلك الحقوق. ولا تتطلب مثل تلك الحقوق الأساسية أن يكون لدى حاملي الحقوق القدرة على المبادرة باتخاذ القرارات. وطالما أن الحقوق لا تُعد فقط حقوق حماية (انظر الفقرات ب٢٦ - ب٢٨)، فقد تمنع الحقوق الأساسية المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى المنشأة المستثمرة من السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، حتى ولو كانت تلك الحقوق تمنح حاملها القدرة الحالية على التصديق أو الاعتراض فقط على القرارات التي تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

حقوق الحماية

ب٢٦ عند تقويم ما إذا كانت الحقوق تمنح المنشأة المستثمرة السلطة على المنشأة المُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن تُقيّم ما إذا كانت حقوقها، والحقوق المُحتفظ بها من قبل آخرين، تُعد حقوق حماية. وتتعلق حقوق الحماية بالتغيرات الجذرية على أنشطة المنشأة المُستثمر فيها أو هي حقوق تنطبق في ظروف استثنائية. وبالرغم من ذلك، فإن الحقوق التي تنطبق في ظروف استثنائية، أو المشروطة بأحداث، ليست جميعها حقوق حماية (انظر الفقرتين ب١٣ وب٥٣)

ب٢٧ نظراً لأن حقوق الحماية مُصمَّمة لحماية حصص مالكها دون أن تمنح ذلك الطرف السلطة على المنشأة المُستثمر فيها التي تتعلق بها تلك الحقوق، فإن المنشأة المستثمرة التي لديها فقط حقوق حماية لا يمكن أن تكون لديها سلطة أو أن تمنع طرفاً آخراً من أن تكون لديه سلطة على المنشأة المُستثمر فيها (انظر الفقرة ١٤).

ب٢٨ من أمثلة حقوق الحماية، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) حق مقرض في تقييد مقترض من مباشرة الأنشطة التي يمكن أن تغير بشكل جوهري من مخاطر الائتمان للمقترض بما يعود بالضرر على المقرض.

(ب) حق طرف يمتلك حصة غير مسيطرة في منشأة مُستثمر فيها في التصديق على نفقات رأسمالية أكبر من تلك المطلوبة في السياق العادي للأعمال، أو التصديق على إصدار أدوات حقوق ملكية أو دين.

(ج) حق مقرض في مصادرة أصول المقترض إذا أخفق المقترض في استيفاء شروط مُحددة لتسديد القرض.

الامتيازات

ب٢٩ تمنح غالباً اتفاقية الامتياز التي تكون فيها المنشأة المُستثمر فيها هي الحاصلة على الامتياز مانح الامتياز حقوقاً مصممةً لتحمي العلامة التجارية للامتياز. وتمنح اتفاقيات الامتياز عادةً مانح الامتياز حقوق اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بعمليات الحاصل على الامتياز.

ب٣٠ بشكل عام، لا تقيد حقوق مانحي الامتياز من قدرة الأطراف الأخرى، بخلاف مانح الامتياز، على اتخاذ القرارات التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الحاصل على الامتياز. كما لا تمنح حقوق مانح الامتياز، في اتفاقيات الامتياز، بالضرورة مانح الامتياز القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الحاصل على الامتياز.

ب٣١ من الضروري التمييز بين امتلاك القدرة الحالية على اتخاذ القرارات التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الحاصل على الامتياز وامتلاك القدرة على اتخاذ القرارات التي تحمي العلامة التجارية للامتياز. فليس لدى مانح الامتياز سلطة على الحاصل على الامتياز إذا كان لدى أطراف أخرى حقوق تمنحهم القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للحاصل على الامتياز.

ب٣٢ بالدخول في اتفاقية امتياز، يكون الحاصل على الامتياز قد اتخذ قراراً من جانب واحد بأن يشغل أعماله وفق شروط اتفاقية الامتياز، ولكن لحسابه الخاص.

ب٣٣ قد تُحدد أطراف أخرى بخلاف مانح الامتياز السيطرة على القرارات الأساسية، مثل الشكل النظامي للحاصل على الامتياز وهيكله التمويلي، وقد تؤثر بشكل جوهري على عوائد الحاصل على الامتياز. وكلما انخفض مستوى الدعم المالي المُقدم من قبل مانح الامتياز وكلما انخفض تعرض مانح الامتياز لتقلب العوائد من الحاصل على الامتياز، زاد احتمال أن يكون لدى مانح الامتياز حقوق حماية فقط.

حقوق التصويت

ب٣٤ غالباً ما يكون لدى المنشأة المستثمرة القدرة الحالية، من خلال حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة، على توجيه الأنشطة ذات الصلة. لهذا يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في هذا الجزء (الفقرات ب٣٥ - ب٥٠) إذا تم توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المُستثمر فيها من خلال حقوق تصويت.

سلطة مع أغلبية حقوق التصويت

ب٣٥ يكون لدى المنشأة المستثمرة، التي تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة مُستثمر فيها، سلطة في الحالات الآتية، ما لم تنطبق عليها الفقرة ب٣٦ أو الفقرة ب٣٧:

(أ) يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت المُحتفِظ بأغلبية حقوق التصويت، أو

(ب) يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الحاكمة التي توجه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت المُحتفِظ بأغلبية حقوق التصويت.

امتلاك أغلبية حقوق التصويت ولكن بدون أية سلطة

ب٣٦ لكي يكون لدى المنشأة المستثمرة التي تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة مستثمر فيها سلطة على هذه المنشأة المُستثمر فيها، يجب أن تكون حقوق تصويت المنشأة المستثمرة حقوقاً أساسية، وفقاً للفقرات ب٢٢ - ب٢٥، ويجب أن تمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، والتي غالباً ما تكون من خلال تحديد السياسات التشغيلية والتمويلية. وإذا كانت هناك منشأة

أخرى لها حقوق قائمة تمنحها الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة ولم تكن تلك المنشأة وكيلاً للمنشأة المستثمرة، فلن يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٣٧ لا يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها، حتى ولو كانت تحتفظ بأغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، عندما لا تكون حقوق التصويت تلك حقوقاً أساسية. فمثلاً، لا يمكن أن يكون لدى المنشأة المستثمرة، التي تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، سلطة إذا كانت الأنشطة ذات الصلة تخضع لتوجيه حكومة، أو محكمة، أو سلطة إدارية، أو حارس قضائي، أو مصفٍ، أو جهة منظمة.

امتلاك السلطة بدون أغلبية حقوق التصويت

ب٣٨ يمكن أن يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة حتى ولو كانت تحتفظ بأقل من أغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. ويكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة بدون امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها من خلال ما يلي، على سبيل المثال:

(أ) ترتيب تعاقدي بين المنشأة المستثمرة وحاملي الأصوات الآخرين (انظر الفقرة ب٣٩)؛ أو

(ب) حقوق ناشئة عن ترتيبات تعاقدية أخرى (انظر الفقرة ب٤٠)؛ أو

(ج) حقوق التصويت للمنشأة المستثمرة (انظر الفقرات ب٤١ - ب٤٥)؛ أو

(د) حقوق التصويت الممكنة (انظر الفقرات ب٤٧ - ب٥٠)، أو

(هـ) مزيج من (أ)–(د).

وجود ترتيب تعاقدي مع حاملي الأصوات الآخرين

ب٣٩ يمكن أن يمنح ترتيب تعاقدي بين المنشأة المستثمرة وحاملي الأصوات الآخرين المنشأة المستثمرة الحق في أن تمارس حقوق تصويت كافية لمنحها السلطة، حتى ولو لم يكن لها حقوق تصويت كافية لمنحها السلطة بدون الترتيب التعاقدي. وبالرغم من ذلك، فقد يضمن ترتيب تعاقدي أن تستطيع المنشأة المستثمرة أن توجه عدداً كافياً من حاملي الأصوات الآخرين للتصويت بالكيفية التي تمكّن المنشأة المستثمرة من اتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة.

حقوق ناشئة عن ترتيبات تعاقدية أخرى

ب٤٠ يمكن لحقوق أخرى تتعلق باتخاذ القرارات، عند اجتماعها مع حقوق التصويت، أن تمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن للحقوق المُحددة في ترتيب تعاقدي، عند اجتماعها مع حقوق التصويت، أن تكون كافية لمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه عمليات التصنيع في المنشأة المُستثمر فيها أو توجيه الأنشطة التشغيلية أو التمويلية الأخرى للمنشأة المُستثمر فيها، والتي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المُستثمر فيها. وبالرغم من ذلك، وفي ظل غياب أي حقوق أخرى، لا يؤدي اعتماد المنشأة المُستثمر فيها اقتصادياً على المنشأة المستثمرة (مثل علاقات مورد مع عميله الرئيسي) إلى أن يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

حقوق تصويت المنشأة المستثمرة

ب٤١ يكون لدى المنشأة المستثمرة، التي تمتلك أقل من أغلبية حقوق التصويت، حقوقاً كافيةً لمنحها السلطة عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من جانب واحد.

ب٤٢ عند تقييم ما إذا كانت حقوق تصويت المنشأة المستثمرة كافية لمنحها السلطة، تأخذ المنشأة المستثمرة في الحسبان جميع الحقائق والظروف، بما في ذلك:

(أ) حجم ما تحتفظ به المنشأة المستثمرة من حقوق تصويت بالنسبة إلى حجم وتشتت ما يحتفظ به حاملو الأصوات الآخرون، مع ملاحظة ما يلي:

(١) كلما زادت حقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة المستثمرة، زاد احتمال أن يكون لها حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(٢) كلما زادت حقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة المستثمرة بالنسبة إلى حاملي الأصوات الآخرين، زاد احتمال أن يكون لدى المنشاة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(٣) كلما زاد عدد الأطراف التي يلزم أن تتصرف معاً لتتفوق بأكثرية الأصوات على المنشأة المستثمرة، زاد احتمال أن يكون لدى المنشأة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(ب) حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستثمرة، أو حاملي الأصوات الآخرين أو الأطراف الأخرى (انظر الفقرات ب٤٧ - ب٥٠)؛

(ج) الحقوق الناشئة من ترتيبات تعاقدية أخرى (انظر الفقرة ب٤٠)؛

(د) أي حقائق وظروف أخرى تبين أنه لدى المنشأة المستثمرة، أو ليس لديها، القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي يلزم فيه اتخاذ تلك القرارات، بما في ذلك أنماط التصويت في اجتماعات المساهمين السابقة.

ب٤٣ عندما يتحدد توجيه الأنشطة ذات الصلة بأغلبية الأصوات، وتحتفظ المنشأة المستثمرة بحقوق تصويت أكبر بشكل جوهري من أي حامل آخر لحقوق التصويت أو أكبر من أية مجموعة منظمة من حاملي حقوق التصويت، وكانت حيازات الأسهم الأخرى مشتتة على نطاق واسع، فقد يكون من الواضح، بعد مراعاة العوامل المُدرجة في الفقرة ب٤٢(أ)–(ج) بمفردها، أن المنشأة المستثمرة لديها سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

أمثلة تطبيقية
مثال ٤ تستحوذ المنشأة المستثمرة على ٤٨% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. ويحتفظ بباقي حقوق التصويت الآلاف من المساهمين، بحيث لا يحتفظ أي منهم بأكثر من ١% من حقوق التصويت. وليس لدى أي من المساهمين أي ترتيبات لاستشارة أي من المساهمين الآخرين أو لاتخاذ قرارات جماعية معهم. وعند تقييم نسبة حقوق التصويت الواجب الحصول عليها، على أساس الحجم النسبي لحيازات الأسهم الأخرى، حددت المنشأة المستثمرة أن نسبة ٤٨% ستكون كافية لمنحها السيطرة. ففي هذه الحالة، وعلى أساس الحجم المطلق لحيازتها والحجم النسبي لحيازات الأسهم الأخرى، تخلص المنشأة المستثمرة إلى أن لديها حصة تصويت مهيمنة بشكل كافٍ لاستيفاء ضابط السلطة دون الحاجة لأن تأخذ في الحسبان أي دليل آخر على السلطة. **مثال ٥** تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بنسبة ٤٠% من حقوق التصويت، وتحتفظ كل من اثنتي عشرة منشأة مستثمرة أخرى بنسبة ٥% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. وتمنح إحدى اتفاقيات المساهمين المنشأة المستثمرة (أ) الحق في تعيين وعزل وتحديد مكافأة الإدارة المسؤولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة. ويتطلب تغيير الاتفاقية التصويت بأغلبية الثلثين. ففي هذه الحالة، تخلص المنشأة المستثمرة (أ) إلى أن الحجم المطلق لحيازتها والحجم النسبي لحيازات الأسهم الأخرى ليس قاطعاً بمفرده في تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة حقوقاً كافية لمنحها السلطة. وبالرغم من ذلك، تحدد المنشأة المستثمرة (أ) أن حقها التعاقدي في تعيين وعزل وتحديد مكافأة الإدارة كافٍ للخلوص إلى أن لديها سلطة على المنشأة المُستثمر فيها. وعند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة (أ) السلطة، فإنه لا يجوز أن يُؤخذ في الحسبان حقيقة أن المنشأة المستثمرة ربما لا تكون قد مارست هذا الحق، أو احتمال ممارسة المنشأة المستثمرة (أ) لحقها في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة.

ب٤٤ في حالات أخرى، قد يكون واضحاً بعد مراعاة العوامل المُدرجة في الفقرة ب٤٢(أ)–(ج) بمفردها، أن المنشأة المستثمرة (أ) ليس لديها السلطة.

أمثلة تطبيقية
مثال ٦ تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بنسبة ٤٥% من حقوق التصويت في منشأة مُستثمر فيها. وتحتفظ كل من منشأتين مستثمرتين أخريتين بنسبة ٢٦% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. ويحتفظ بباقي حقوق التصويت ثلاثة مساهمين آخرين، يحتفظ كل منهم بنسبة ١%. وليس هناك أي ترتيبات أخرى تؤثر على اتخاذ القرارات. في هذه الحالة، يُعد حجم حصة التصويت للمنشأة المستثمرة (أ)، وحجمها بالنسبة إلى حيازات الأسهم الأخرى، كافياً للخلوص إلى أن المنشأة المستثمرة (أ) ليس لديها السلطة، إذ يلزم المنشأتين المستثمرتين الأخريتين فقط أن تتعاونا لتكونا قادرتين على منع المنشأة المستثمرة (أ) من توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المُستثمر فيها.

ب٤٥ بالرغم من ذلك، قد لا تكون العوامل المُدرجة في الفقرة ب٤٢(أ)–(ج) قاطعة بمفردها. وإذا كان من غير الواضح للمنشأة المستثمرة، بعد مراعاتها لتلك العوامل، ما إذا كان لديها السلطة، فيجب عليها أن تأخذ في الحسبان حقائق وظروفاً إضافية، مثل ما إذا كان المساهمون الآخرون غير فاعلين بطبيعتهم كما يتضح من أنماط تصويتهم في اجتماعات المساهمين السابقة. ويشمل هذا تقييم العوامل المُحددة في الفقرة ب١٨ والمؤشرات الواردة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠. فكلما قلت حقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة المستثمرة، وكلما قل عدد الأطراف التي يلزم أن تتصرف معاً لتتفوق بأكثرية الأصوات على المنشأة المستثمرة، زاد الاعتماد على الحقائق والظروف الإضافية لتقييم ما إذا كانت حقوق المنشأة المستثمرة كافية لمنحها السلطة. وعندما تؤخذ الحقائق والظروف الواردة في الفقرات ب١٨ - ب٢٠ في الحسبان جنباً إلى جنب مع حقوق المنشأة المستثمرة، يجب أن تُمنح الأدلة على امتلاك السلطة الواردة في الفقرة ب١٨ وزناً أكبر من مؤشرات السلطة الواردة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠.

أمثلة تطبيقية
مثال ٧ تحتفظ المنشأة المستثمرة بنسبة ٤٥% من حقوق التصويت في منشأة مُستثمر فيها. ويحتفظ كل من أحد عشر مساهماً آخراً بنسبة ٥% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. وليس لدى أي من المساهمين ترتيبات تعاقدية لاستشارة أي من المساهمين الآخرين أو لاتخاذ قرارات جماعية معهم. في هذه الحالة، فإن الحجم المطلق لحيازة المنشأة المستثمرة والحجم النسبي لحيازات الأسهم الأخرى ليس قاطعاً بمفرده في تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة حقوقاً كافيةً لمنحها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها. لهذا يجب أن يؤخذ في الحسبان حقائق وظروف إضافية قد توفر دليلاً على أن المنشأة المستثمرة لديها، أو ليس لديها، السلطة.
مثال ٨ تحتفظ المنشأة المستثمرة بنسبة ٣٥% من حقوق التصويت في منشأة مستثمر فيها. ويحتفظ كل من ثلاثة مساهمين آخرين بنسبة ٥% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. ويحتفظ بباقي حقوق التصويت العديد من المساهمين الآخرين، الذين لا يحتفظ أي منهم منفرداً بأكثر من ١% من حقوق التصويت. وليس لدى أي من المساهمين ترتيبات تعاقدية لاستشارة أي من المساهمين الآخرين أو لاتخاذ قرارات جماعية معهم. وتتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المُستثمر فيها الموافقة بأغلبية الأصوات التي يتم الإدلاء بها في اجتماعات المساهمين ذات الصلة – وقد تم الإدلاء بـ ٧٥% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها في اجتماعات المساهمين الأخيرة ذات الصلة. في هذه الحالة، تشير المشاركة الفاعلة من جانب المساهمين الآخرين في اجتماعات المساهمين الأخيرة إلى أن المنشأة المستثمرة لم تكن لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من جانب واحد، بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة المستثمرة قد وجهت الأنشطة ذات الصلة نظراً لأن عدداً كافياً من المساهمين الآخرين قد صوتوا بنفس طريقة المنشأة المستثمرة.

ب٤٦ عندما لا يكون واضحاً أن المنشأة المستثمرة لديها السلطة، بعد مراعاة العوامل الواردة في الفقرة ب٤٢(أ).(د)، فإن المنشأة المستثمرة لا تُعد مسيطرة على المنشأة المُستثمر فيها.

حقوق التصويت الممكنة

ب٤٧ عند تقييم السيطرة، تأخذ المنشأة المستثمرة في الحسبان حقوقها التصويتية الممكنة بالإضافة إلى حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى، لتحديد ما إذا كان لديها السلطة. وحقوق التصويت الممكنة هي حقوق الحصول على حقوق تصويت في المنشأة المُستثمر فيها، مثل تلك الناشئة عن الأدوات أو الخيارات القابلة للتحويل، بما في ذلك العقود الآجلة. وتؤخذ حقوق التصويت الممكنة تلك في الحسبان فقط عندما تُعد حقوقاً أساسية (انظر الفقرات ب٢٢ - ب٢٥).

ب٤٨ عند أخذ حقوق التصويت الممكنة في الحسبان، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الغرض من الأداة وتصميمها، بالإضافة إلى الغرض من أي ارتباط آخر، وتصميمه، للمنشأة المستثمرة مع المنشأة المُستثمر فيها. ويشمل هذا تقييم مختلف أحكام وشروط الأداة بالإضافة إلى التوقعات الواضحة للمنشأة المستثمرة ودوافعها وأسبابها للموافقة على تلك الأحكام والشروط.

ب٤٩ عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة أيضاً حقوق تصويت أو حقوق أخرى لاتخاذ القرارات فيما يتعلق بأنشطة المنشأة المُستثمر فيها، تُقيِّم المنشأة المستثمرة ما إذا كانت تلك الحقوق تمنحها السلطة، عند اجتماعها مع حقوق التصويت الممكنة.

ب٥٠ يمكن لحقوق التصويت الممكنة الأساسية بمفردها، أو عند اجتماعها مع حقوق أخرى، أن تمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون هذه هي الحالة عندما تحتفظ المنشأة المستثمرة بنسبة ٤٠% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، ووفقاً للفقرة ب٢٣، تحتفظ بحقوق أساسية ناشئة عن خيارات لاقتناء نسبة ٢٠% إضافية من حقوق التصويت.

أمثلة تطبيقية

مثال ٩

تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بنسبة ٧٠% من حقوق التصويت في منشأة مُستثمر فيها. كما تحتفظ المنشأة المستثمرة (ب) بنسبة ٣٠% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها بالإضافة إلى خيار لاقتناء نصف حقوق التصويت الخاصة بالمنشأة المستثمرة (أ). والخيار قابل للممارسة خلال السنتين التاليتين بسعر ثابت يُعد غير مجز إلى حد بعيد (ويُتوقع أن يظل كذلك لفترة السنتين). وتمارس المنشأة المستثمرة (أ) حقوقها وتوجه بشكل فاعل الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المُستثمر فيها. في مثل هذه الحالة، من المرجح أن تستوفي المنشأة المستثمرة (أ) ضابط السلطة لأنه من الواضح أن لديها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ورغم أن المنشأة المستثمرة (ب) لديها خيارات قابلة للممارسة في الوقت الحالي لشراء حقوق تصويت إضافية (أي، ستمنحها في حال ممارستها أغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها)، فإن الأحكام والشروط المرتبطة بتلك الخيارات هي السبب في أن الخيارات لا تُعد أساسية.

مثال ١٠

تحتفظ كل من المنشأة المستثمرة (أ) ومنشأتين مستثمرتين أخريتين بثلث حقوق التصويت في منشأة مُستثمر فيها. ويرتبط نشاط المنشأة المُستثمر فيها بشكل وثيق بالمنشأة المستثمرة (أ). وتحتفظ المنشأة المستثمرة (أ)، بالإضافة إلى أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، بأدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية في المنشأة المُستثمر فيها في أي وقت بسعر ثابت يعد غير مجز (ولكنه ليس "غير مجز إلى حد بعيد"). وإذا تم تحويل الدين، فإن المنشأة المستثمرة (أ) ستحتفظ بنسبة ٦٠% من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. وستستفيد المنشأة المستثمرة (أ) من تحقق أوجه التآزر إذا تم تحويل أدوات الدين إلى أسهم عادية. يكون لدى المنشأة المستثمرة (أ) سلطة على المنشأة المُستثمر فيها لأنها تحتفظ بحقوق تصويت في المنشأة المُستثمر فيها جنباً إلى جنب مع حقوق تصويت ممكنة أساسية تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

السلطة عند التصويت أو الحقوق المشابهة التي ليس لها أثر مهم على عوائد المنشأة المُستثمر فيها

ب٥١ عند تقييم الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات ب٥ - ب٨)، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان المشاركة والقرارات التي اتُخذت عند نشأة المنشأة المُستثمر فيها على أنها جزء من تصميمها وأن تُقوِّم ما إذا كانت شروط المعاملة وسمات المشاركة تمنح المنشأة المستثمرة حقوقاً كافيةً لمنحها السلطة. ولا تُعد المشاركة في تصميم المنشأة المُستثمر فيها كافية بمفردها لمنح المنشأة المستثمرة السيطرة. وبالرغم من ذلك، فقد تبين هذه المشاركة في التصميم أن المنشأة المستثمرة قد كانت لديها الفرصة للحصول على حقوق تُعد كافية لمنحها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٥٢ إضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الترتيبات التعاقدية مثل حقوق الاستدعاء وحقوق الرد وحقوق التصفية التي أُقرت عند نشأة المنشأة المُستثمر فيها. فعندما تنطوي هذه الترتيبات التعاقدية على أنشطة تتعلق بشكل وثيق بالمنشأة المُستثمر فيها، فإن هذه الأنشطة تُعد في جوهرها جزءاً لا يتجزأ من الأنشطة الكلية للمنشأة المُستثمر فيها، رغم أنها قد تحدث خارج الحدود النظامية للمنشأة المُستثمر فيها. وبناءً عليه، فإن الحقوق الصريحة أو الضمنية في اتخاذ القرارات، المُضمَّنة في الترتيبات التعاقدية المتعلقة بشكل وثيق بالمنشأة المُستثمر فيها، يلزم أن تُؤخذ في الحسبان على أنها أنشطة ذات صلة عند تحديد السلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٥٣ فيما يخص بعض المنشآت المُستثمر فيها، تحدث الأنشطة ذات الصلة فقط عندما تنشأ ظروف معينة أو تقع أحداث معينة. وقد تُصمَّم المنشأة المُستثمر فيها بحيث يُحدد مسبقاً توجه أنشطتها وعوائدها ما لم تنشأ تلك الظروف المعينة أو تقع تلك الأحداث المعينة. وفي هذه الحالة، يمكن أن تؤثر القرارات بشأن أنشطة المنشأة المُستثمر فيها بشكل جوهري على عوائدها ومن ثم تُعد أنشطة ذات صلة فقط عندما تقع تلك الظروف أو الأحداث. ولا تحتاج المنشأة المستثمرة، التي لديها القدرة على اتخاذ تلك القرارات، إلى وقوع الظروف أو الأحداث حتى تكون لديها السلطة. وحقيقة أن الحق في اتخاذ القرارات مشروط بنشأة ظروف ووقوع أحداث لا تجعل في حد ذاتها من تلك الحقوق حقوق حماية.

أمثلة تطبيقية

مثال ١١

يتمثل النشاط الوحيد للمنشأة المُستثمر فيها، كما هو محدد في وثائق تأسيسها، في شراء المبالغ مستحقة التحصيل وخدمتها على أساس يومي لصالح المنشآت المستثمِرة فيها. وتشمل الخدمة على أساس يومي تحصيل وتوريد المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة عند استحقاقها. وعند التخلف عن سداد المبلغ مستحق التحصيل، تقوم المنشأة المُستثمر فيها بشكل تلقائي ببيع المبلغ مستحق التحصيل إلى المنشأة المستثمرة كما هو متفق عليه بشكل مستقل في اتفاقية بيع بين المنشأة المستثمرة والمنشأة المُستثمر فيها. يكون النشاط ذو الصلة الوحيد هو إدارة المبالغ مستحقة التحصيل عند التخلف عن سدادها لأنها النشاط الوحيد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المُستثمر فيها. ولا تُعد إدارة المبالغ مستحقة التحصيل، قبل التخلف عن سدادها، نشاطاً ذا صلة لأنها لا تتطلب اتخاذ قرارات أساسية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المُستثمر فيها. فالأنشطة قبل التخلف عن السداد محددة مسبقاً وتتمثل فقط في تحصيل التدفقات النقدية عند استحقاقها وتوريدها إلى المنشآت المستثمرة. وبناءً عليه، فعند تقييم الأنشطة الكلية للمنشأة المُستثمر فيها التي تؤثر بشكل جوهري على عوائدها، يجب أن يُؤخذ في الحسبان فقط حق المنشأة المستثمرة في إدارة الأصول عند التخلف عن السداد.

في هذا المثال، يضمن تصميم المنشأة المُستثمر فيها أن يكون للمنشأة المستثمرة سلطة اتخاذ القرار في الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على العوائد في الوقت الوحيد الذي يتطلب فيه الأمر ممارسة سلطة اتخاذ القرار. وتُعد شروط اتفاقية البيع متممة للمعاملة ككل ولتأسيس المنشأة المستثمر فيها. وبناءً عليه، تؤدي شروط اتفاقية البيع جنباً إلى جنب مع وثائق تأسيس المنشأة المُستثمر فيها إلى استنتاج أن المنشأة المستثمرة لديها سلطة على المنشأة المُستثمر فيها حتى ولو كانت المنشأة المستثمرة تحصل على ملكية المبالغ مستحقة التحصيل فقط عند التخلف عن سدادها وتدير تلك المبالغ مستحقة التحصيل المتخلف عن سدادها خارج الحدود النظامية للمنشأة المُستثمر فيها.

مثال ١٢

الأصول الوحيدة للمنشأة المُستثمر فيها هي المبالغ مستحقة التحصيل. وعندما يُؤخذ في الحسبان الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها، يتحدد أن النشاط ذا الصلة الوحيد هو إدارة المبالغ مستحقة التحصيل عند التخلف عن سدادها. ويكون للطرف الذي لديه القدرة على إدارة المبالغ مستحقة التحصيل المُتخلف عن سدادها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها، بغض النظر عمّا إذا كان أي من المقترضين قد تخلف عن السداد.

ب٥٤ ربما تكون المنشأة المستثمرة قد قدمت تعهداً صريحاً أو ضمنياً بضمان أن يستمر تشغيل المنشأة المُستثمر فيها حسب تصميمها. وقد يزيد مثل هذا التعهد من تعرض المنشأة المستثمرة لتقلب العوائد ومن ثم يزيد الحافز لدى المنشأة المستثمرة للحصول على حقوق كافية لمنحها السلطة. وبناءً عليه، قد يكون التعهد بضمان تشغيل المنشأة المُستثمر فيها حسب تصميمها مؤشراً على أن المنشأة المستثمرة لديها السلطة، ولكن هذا التعهد في حد ذاته لا يمنح المنشأة المستثمرة السلطة، ولا يمنع طرفاً آخراً من امتلاك السلطة.

التعرض لعوائد متقلبة من منشأة مُستثمر فيها أو الحقوق في تلك العوائد

ب٥٥ عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سيطرة على منشأة مُستثمر فيها، تحدد المنشأة المستثمرة ما إذا كانت مُعرضة لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في تلك العوائد، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها.

ب٥٦ العوائد المتقلبة هي العوائد التي لا تكون ثابتة ويمكن أن تتقلب نتيجة لأداء المنشأة المُستثمر فيها. ويمكن أن تكون العوائد المتقلبة موجبة فقط أو سالبة فقط أو موجبة وسالبة معاً (انظر الفقرة ١٥). وتقيّم المنشأة المستثمرة ما إذا كانت العوائد من منشأة مُستثمر فيها متقلبة، ومدى تقلب تلك العوائد، على أساس جوهر الترتيب وبغض النظر عن الشكل النظامي للعوائد. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة المستثمرة أن تحتفظ بسند ذي دفعات فائدة ثابتة. ولأغراض هذا المعيار، تُعد دفعات الفائدة الثابتة عوائد متقلبة لأنها تخضع لمخاطر التخلف عن السداد وتعرّض المنشأة المستثمرة لمخاطر الائتمان من مُصدر السند. ويعتمد مبلغ التقلب (أي مدى تقلب تلك العوائد) على مخاطر ائتمان السند. وبالمثل، تُعد أتعاب الأداء الثابتة مقابل إدارة أصول المنشأة المُستثمر فيها عوائد متقلبة لأنها تعرض المنشأة المستثمرة لمخاطر أداء المنشأة المُستثمر فيها. ويعتمد مبلغ التقلب على قدرة المنشأة المُستثمر فيها على توليد دخل كاف لدفع الأتعاب.

ب٥٧ من أمثلة العوائد:

(أ) توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية الناتجة من المنشأة المُستثمر فيها (مثل الفائدة على أوراق المديونية المُصدرة من قبل المنشأة المُستثمر فيها) والتغيرات في قيمة استثمار المنشأة المستثمرة في تلك المنشأة المُستثمر فيها.

(ب) المكافأة مقابل خدمة أصول أو التزامات المنشأة المُستثمر فيها، والأتعاب والتعرض لخسارة نتيجة تقديم دعم ائتماني أو تسهيلات سيولة، والحصص المتبقية في أصول والتزامات المنشأة المُستثمر فيها عند تصفية تلك المنشأة المُستثمر فيها، والمزايا الضريبية، والوصول إلى سيولة مستقبلية تحصل عليها المنشأة المستثمرة من ارتباطها بمنشأة مُستثمر فيها.

(ج) العوائد التي ليست متاحة لملاك الحصص الآخرين. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة المستثمرة أصولها مقترنة بأصول المنشأة المُستثمر فيها، مثل الجمع بين وظائف تشغيلية لتحقيق اقتصاديات الحجم، أو وفورات التكلفة، أو توفير منتجات نادرة، أو الوصول إلى المعرفة ذات الملكية المسجلة، أو تقييد بعض العمليات أو الأصول، لتعزيز قيمة الأصول الأخرى للمنشأة المستثمرة.

العلاقة بين السلطة والعوائد

السلطة المُفوضة

ب٥٨ عندما تُقيِّم المنشأة المستثمرة التي لديها حقوق اتخاذ القرار (متخذ قرار) ما إذا كانت تسيطر على منشأة مُستثمر فيها، يجب عليها أن تحدد ما إذا كانت تُعد طرفاً أصيلاً أو وكيلاً. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تحدد أيضاً ما إذا كانت هناك منشأة أخرى لديها حقوق اتخاذ القرار وتتصرف بصفتها وكيل للمنشأة المستثمرة. والوكيل هو طرف يتم تعيينه بشكل أساسي ليتصرف بالنيابة عن ولمصلحة طرف أو أطراف

أخرى (الأصيل)، وبناءً عليه، لا يسيطر الوكيل على المنشأة المُستثمر فيها عند ممارسته لسلطة اتخاذ القرارات (انظر الفقرتين ١٧ و١٨). وبالتالي، في بعض الأحيان قد يُحتفظ بسلطة الأصيل وتكون قابلة للممارسة من قبل الوكيل، ولكن نيابةً عن الأصيل. ولا يُعد متخذ القرار وكيلاً لمجرد أن أطرافاً أخرى يمكنها أن تستفيد من القرارات التي يتخذها.

ب٥٩ قد تفوض المنشأة المستثمرة إلى أحد الوكلاء سلطتها في اتخاذ القرارات المتعلقة ببعض الموضوعات المُحددة أو المتعلقة بجميع الأنشطة ذات الصلة. وعند قيام المنشأة المستثمرة بتقييم ما إذا كانت تسيطر على منشأة مُستثمر فيها، يجب عليها أن تعالج حقوقها في اتخاذ القرار التي فوضتها إلى وكيلها كما لو كانت تحتفظ بها بشكل مباشر. وفي الحالات التي يوجد فيها أكثر من أصيل واحد، يجب على كل طرف أصيل أن يُقيّم ما إذا كانت لديه سلطة على المنشأة المُستثمر فيها عن طريق مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرات ب٥ - ب٥٤. وتوفر الفقرات ب٦٠ - ب٧٢ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلاً أو أصيلاً.

ب٦٠ يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان العلاقة الكلية بينه وبين المنشأة المُستثمر فيها التي تتم إدارتها وبين الأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشأة المُستثمر فيها، ولاسيّما جميع العوامل الآتية، عند تحديد ما إذا كان يُعد طرفاً وكيلاً:

(أ) نطاق سلطته على المنشأة المُستثمر فيها في اتخاذ القرارات (الفقرتان ب٦٢، ب٦٣).

(ب) الحقوق المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى (الفقرات ب٦٤ - ب٦٧).

(ج) المكافأة المستحقة له وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) المكافأة (الفقرات ب٦٨ - ب٧٠).

(د) تعرّض متخذ القرار لتقلب العوائد من الحصص الأخرى التي يحتفظ بها في المنشأة المُستثمر فيها (الفقرتان ب٧١، ب٧٢).

ويجب أن تُعطى أوزان مختلفة لكل من هذه العوامل على أساس الحقائق والظروف ذات الصلة.

ب٦١ يتطلب تحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلاً تقويم جميع العوامل المُدرجة في الفقرة ب٦٠ ما لم يحتفظ طرف واحد بالحقوق الأساسية في عزل متخذ القرار (حقوق العزل) ويستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون سبب (انظر الفقرة ب٦٥).

نطاق سلطة اتخاذ القرارات

ب٦٢ يتم تقييم نطاق سلطة متخذ القرار في اتخاذ القرارات عن طريق أخذ ما يلي في الحسبان:

(أ) الأنشطة المسموح بها وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) اتخاذ القرارات والمُحددة بموجب النظام،

(ب) الحرية التي لدى متخذ القرار عند اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة.

ب٦٣ يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها، والمخاطر التي صُممت المنشأة المُستثمر فيها لتكون معرّضة لها، والمخاطر التي صُممت لتمريرها إلى الأطراف المرتبطين بها، ومستوى مشاركة متخذ القرار في تصميم المنشأة المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، عندما يشترك متخذ القرار بشكل جوهري في تصميم المنشأة المُستثمر فيها (بما في ذلك تحديد نطاق سلطة اتخاذ القرارات)، فقد تبين تلك المشاركة أن متخذ القرار قد كانت له الفرصة والحافز للحصول على الحقوق التي تؤدي إلى تمتعه بالقدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

الحقوق المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى

ب٦٤ قد تؤثر الحقوق الأساسية المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى على قدرة متخذ القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المُستثمر فيها. وقد تبين حقوق العزل الأساسية، أو الحقوق الأخرى، أن متخذ القرار يُعد وكيلاً.

ب٦٥ عندما يحتفظ طرف واحد بحقوق العزل الأساسية ويستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون أسباب، فإن تلك الحقيقة منفردة تُعد كافية للخلوص إلى أن متخذ القرار يُعد وكيلاً. وعندما يكون هناك أكثر من طرف واحد يحتفظ بمثل هذه الحقوق (ولا يوجد طرف منفرد يستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون موافقة الأطراف الأخرى) فإن تلك الحقوق منفردة لا تكون قاطعة في تحديد أن متخذ القرار يتصرف بشكل أساسي نيابة عن الآخرين ولمصلحتهم. وإضافة لذلك، فكلما زاد عدد الأطراف المُطالبين بأن يتصرفوا معاً لممارسة الحقوق في عزل متخذ القرار وكلما زاد حجم الحصص الاقتصادية الأخرى لمتخذ القرار (أي المكافأة والحصص الأخرى)، والتقلب المرتبط بها، قل الوزن الذي يجب إعطاؤه لهذا العامل.

ب٦٦ يجب أن تُؤخذ في الحسبان الحقوق الأساسية التي تحتفظ بها الأطراف الأخرى والتي تقيد حرية متخذ القرار؛ وذلك بطريقة مشابهة لحقوق العزل، عند تقويم ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلا. فعلى سبيل المثال، متخذ القرار الذي يكون مُطالباً بالحصول على تصديق عدد صغير من الأطراف الأخرى على تصرفاته يُعد بشكل عام وكيلاً. (انظر الفقرات ب٢٢ - ب٢٥ للاطلاع على إرشادات إضافية بشأن الحقوق وما إذا كانت تُعد حقوقاً أساسية).

ب٦٧ عند أخذ الحقوق التي تحتفظ بها الأطراف الأخرى في الحسبان، يجب أن يشمل ذلك تقييماً لأي حقوق قابلة للممارسة من قبل مجلس إدارة المنشأة المُستثمر فيها (أو أية هيئة أخرى حاكمة لها) وأثرها على سلطة اتخاذ القرارات (انظر الفقرة ب٢٣(ب)).

المكافأة

ب٦٨ كلما زاد حجم مكافأة متخذ القرار، والتقلب المرتبط بها، بالنسبة إلى العوائد المتوقعة من أنشطة المنشأة المُستثمر فيها، زاد احتمال أن يكون متخذ القرار طرفاً أصيلاً.

ب٦٩ لتحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد أصيلاً أو وكيلاً، يجب عليه أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الشروط الآتية موجودة:

(أ) تناسب مكافأة متخذ القرار مع الخدمات المقدمة.

(ب) اشتمال اتفاقية المكافأة فقط على الأحكام أو الشروط أو المبالغ التي تكون موجودة بشكل معتاد في الترتيبات التي لخدمات مشابهة ومستوى مهارات مشابه يتم التفاوض عليها بإرادة حرة.

ب٧٠ لا يمكن أن يُعد متخذ القرار وكيلاً ما لم تكن الشروط المُحددة في الفقرة ب٦٩(أ) و(ب) موجودة. وبالرغم من ذلك، لا يُعد استيفاء تلك الشروط وحدها كافياً لاستنتاج أن متخذ القرار يُعد وكيلاً.

التعرض لتقلب العوائد من الحصص الأخرى

ب٧١ يجب على متخذ القرار، الذي لديه حصص أخرى في المنشأة المُستثمر فيها (على سبيل المثال، استثمارات في المنشأة المُستثمر فيها أو توفير ضمانات فيما يتعلق بأداء المنشأة المُستثمر فيها)، أن يأخذ في الحسبان تعرضه لتقلب العوائد من تلك الحصص الأخرى عند تقييمه لما إذا كان يُعد وكيلاً. ويبين الاحتفاظ بحصص أخرى في المنشأة المُستثمر فيها أن متخذ القرار قد يُعد أصيلاً.

ب٧٢ عند تقويم متخذ القرار لتعرضه لتقلب العوائد من الحصص الأخرى في المنشأة المُستثمر فيها، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) كلما زاد حجم حصصه الاقتصادية، والتقلب المرتبط بها، مع الأخذ في الحسبان مكافأته والحصص الأخرى في مجموعها، زاد احتمال أن يُعد متخذ القرار أصيلاً.

(ب) ما إذا كان تعرضه لتقلب العوائد يختلف عن تعرض المنشآت المستثمرة الأخرى، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان من الممكن أن يؤثر هذا على تصرفاته. فعلى سبيل المثال، قد يكون الحال كذلك، عندما يحتفظ متخذ القرار بحصص متأخرة في مرتبتها في المنشأة المُستثمر فيها، أو عندما يقدم للمنشأة المُستثمر فيها أشكالاً أخرى من التعزيز الائتماني.

ويجب على متخذ القرار أن يُقوّم تعرضه بالنسبة إلى مجموع تقلب العوائد من المنشأة المُستثمر فيها. ويتم إجراء هذا التقويم بشكل رئيسي على أساس العوائد المتوقعة من أنشطة المنشأة المُستثمر فيها، ولكن لا يجوز أن يتجاهل الحد الأقصى لتعرض متخذ القرار لتقلب عوائد المنشأة المُستثمر فيها من خلال الحصص الأخرى التي يحتفظ بها متخذ القرار.

أمثلة تطبيقية
مثال ١٣ أسس متخذ القرار (مدير صندوق) وسوَّق وأدار صندوقاً يُتاجر فيه في سوق عامة ويخضع للوائح التنظيمية، وفقاً لضوابط محددة بدقة وموضحة في تفويض الاستثمار حسبما تتطلبه الأنظمة واللوائح المحلية. وتم تسويق الصندوق للمنشآت المستثمرة على أنه استثمار في محفظة متنوعة لأوراق مالية تمثل حقوق ملكية لمنشآت يُتاجر فيها في سوق عامة. وبموجب الضوابط المُحددة، فلمدير

الصندوق حرية اختيار الأصول التي يستثمر فيها. وقام مدير الصندوق باستثمار تناسبي بنسبة ١٠% في الصندوق وهو يتقاضى أتعاباً على أساس السوق مقابل خدماته تساوي ١% من صافي قيمة أصول الصندوق. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. وليس على مدير الصندوق أي واجب بتمويل الخسائر التي تفوق استثماره البالغ ١٠%. والصندوق ليس مُطالباً بأن يشكل، ولم يشكل، مجلس إدارة مستقل. ولا تحتفظ المنشآت المستثمرة بأي حقوق أساسية تؤثر على سلطة مدير الصندوق في اتخاذ القرارات، ولكن يمكنها أن تسترد حصصها ضمن حدود معينة مُحددة من قبل الصندوق.

ورغم أن العمل يكون في إطار الضوابط المُحددة بموجب تفويض الاستثمار ووفقاً للمتطلبات التنظيمية، فإن مدير الصندوق له حقوق في اتخاذ القرارات تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للصندوق .ولا تحتفظ المنشآت المستثمرة بحقوق أساسية يمكن أن تؤثر على سلطة مدير الصندوق في اتخاذ القرارات. ويتقاضى مدير الصندوق أتعاباً على أساس السوق مقابل خدماته تتناسب مع الخدمات المُقدمة، وقام أيضاً باستثمار تناسبي في الصندوق. ويتعرض مدير الصندوق بسبب المكافأة واستثماره لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بدون أن ينشأ عن ذلك تعرض كبير بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً.

في هذا المثال، فمن خلال الأخذ في الحسبان تعرض مدير الصندوق لتقلب العوائد من الصندوق إلى جانب سلطته في اتخاذ القرارات في إطار الضوابط المقيدة، يتبين أن مدير الصندوق يُعد وكيلاً. ومن ثمّ، يخلص مدير الصندوق الى أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ١٤

أسس متخذ القرار وسوّق وأدار صندوقاً يوفر فرص استثمار لعدد من المنشآت المستثمرة. ويجب على متخذ القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات في مصلحة جميع المنشآت المستثمرة ووفقاً للاتفاقيات الحاكمة للصندوق. ومع ذلك، فلمدير الصندوق حرية واسعة في اتخاذ القرارات. ويتقاضى مدير الصندوق أتعاباً على أساس السوق تساوي ١% من الأصول الخاضعة للإدارة و ٢٠% من جميع أرباح الصندوق في حال تحقيق مستوى ربح مُحدد. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة.

ورغم أن مدير الصندوق يجب عليه أن يتخذ قرارات في مصلحة جميع المنشآت المستثمرة، فإن له سلطة واسعة في اتخاذ القرارات لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للصندوق. ويتقاضى متخذ القرار أتعاباً ثابتة وأتعاباً مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة. وإضافة لذلك، تقوم المكافأة بتوفيق حصص مدير الصندوق مع حصص المنشآت المستثمرة الأخرى لزيادة قيمة الصندوق، بدون أن ينشأ عن ذلك تعرض كبير لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بالقدر الذي يجعل المكافأة، عند النظر إليها منفردة، تبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً.

وينطبق نمط الواقع والتحليل أعلاه على الأمثلة من ١٤أ–١٤ج المُوضحة أدناه. ويُقرأ كل مثال بمعزل عن الأمثلة الأخرى.

مثال ١٤أ

يمتلك مدير الصندوق أيضاً استثماراً بنسبة ٢% في الصندوق الذي يقوم بتوفيق حصصه مع حصص المنشآت المستثمرة الأخرى. وليس على مدير الصندوق أي واجب بتمويل الخسائر التي تفوق استثماره البالغ ٢%. وتستطيع المنشآت المستثمرة الأخرى عزل مدير الصندوق عن طريق التصويت بأغلبية بسيطة ولكن فقط عند الإخلال بالعقد.

ويؤدي استثمار مدير الصندوق الذي بنسبة ٢% إلى زيادة تعرضه لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بدون أن ينشأ عن ذلك تعرض كبير بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً. وتعد حقوق المنشآت المستثمرة الأخرى في عزل مدير الصندوق حقوق حماية نظراً لأنها قابلة للممارسة فقط عند الإخلال بالعقد. وفي هذا المثال، وبالرغم من أن مدير الصندوق له سلطة واسعة في اتخاذ القرارات ويتعرض لتقلب العوائد من حصته ومكافأته، فإن تعرض مدير الصندوق يبين أنه يُعد وكيلاً. وبالتالي، يخلص مدير الصندوق الى أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ١٤ب

يمتلك مدير الصندوق استثماراً تناسبياً أكثر جوهرية في الصندوق، ولكن ليس عليه أي واجب بتمويل الخسائر التي تفوق ذلك الاستثمار. وتستطيع المنشآت المستثمرة عزل مدير الصندوق عن طريق التصويت بأغلبية بسيطة ولكن فقط عند الإخلال بالعقد.

في هذا المثال، تعد حقوق المنشآت المستثمرة الأخرى في عزل مدير الصندوق حقوق حماية نظرا لأنها قابلة للممارسة فقط عند الإخلال بالعقد. وبالرغم من أن مدير الصندوق يتقاضى أتعاباً ثابتة وأتعاباً مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة، فإن الجمع بين استثمار مدير الصندوق ومكافأته يمكن أن ينشأ عنه تعرض كبير لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بالقدر الذي يبين أن

مدير الصندوق يُعد أصيلاً. فكلما زاد حجم الحصص الاقتصادية لمدير الصندوق، والتقلب المرتبط بها (مع الأخذ في الحسبان مكافأته والحصص الأخرى في مجموعها)، زاد تركيز مدير الصندوق على تلك الحصص الاقتصادية في التحليل، وزاد احتمال أن يُعد مدير الصندوق أصيلاً.

فعلى سبيل المثال، قد يعتبر مدير الصندوق، بعد أن يأخذ في حسبانه مكافأته والعوامل الأخرى، أن استثماراً بنسبة ٢٠٪ يُعد كافياً ليخلص إلى أنه يسيطر على الصندوق. وبالرغم من ذلك، وفي ظل ظروف مختلفة (أي إذا اختلفت المكافأة أو العوامل الأخرى)، قد تنشأ السيطرة عندما يكون مستوى الاستثمار مختلفاً.

مثال ١٤ج

يمتلك مدير الصندوق استثماراً تناسبياً بنسبة ٢٠٪ في الصندوق، ولكن ليس عليه أي واجب بتمويل الخسائر التي تفوق استثماره البالغ ٢٠٪. وللصندوق مجلس إدارة، جميع أعضائه مستقلون عن مدير الصندوق ويتم تعيينهم من قبل المنشآت المستثمرة الأخرى. ويقوم المجلس سنوياً بتعيين مدير الصندوق. وإذا قرر مجلس الإدارة عدم تجديد عقد مدير الصندوق، فإن الخدمات المؤداة من قبل مدير الصندوق يمكن أن يؤديها المديرون الآخرون في الصناعة.

رغم أن مدير الصندوق تُدفع له أتعاب ثابتة وأتعاب مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة، فإن الجمع بين استثمار مدير الصندوق البالغ نسبته ٢٠٪ ومكافأته ينشأ عنه تعرض كبير لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً. وبالرغم من ذلك، فإن المنشآت المستثمرة لها حقوق أساسية لعزل مدير الصندوق. يوفر مجلس الإدارة آلية تضمن قدرة المنشآت المستثمرة على عزل مدير الصندوق إذا قرروا القيام بذلك.

في هذا المثال، يركز مدير الصندوق في تحليله بشكل أكبر على حقوق العزل الأساسية. وعليه، وبالرغم من أن مدير الصندوق له سلطات واسعة في اتخاذ القرارات ويتعرض لتقلب عوائد الصندوق من مكافأته واستثماراته، فإن الحقوق الأساسية التي تحتفظ بها المنشآت المستثمرة الأخرى تبين أن مدير الصندوق يُعد وكيلاً. وبالتالي، يخلص مدير الصندوق إلى أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ١٥

تم إنشاء منشأة مُستثمر فيها لشراء محفظة أوراق مالية ذات معدل ثابت ومضمونة بأصول، ويتم تمويلها من خلال أدوات دين ذات معدل ثابت وأدوات حقوق ملكية. وتهدف أدوات حقوق الملكية إلى توفير حماية من الخسائر الأولية للمنشآت المستثمرة بالدين واستلام أي عوائد متبقية للمنشأة المُستثمر فيها. وقد تم تسويق المعاملة للمنشآت المستثمرة بالدين المحتملة على أنها استثمار في محفظة أوراق مالية مضمونة بأصول وتتعرض لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتخلف المحتمل عن السداد من قبل مُصدري الأوراق المالية المضمونة بأصول التي تتضمنها المحفظة، ومخاطر معدل الفائدة المرتبطة بإدارة المحفظة. ومثّلت أدوات حقوق الملكية عند تشكيل المحفظة ١٠٪ من قيمة الأصول المُشتراة. ويدير متخذ القرار (مدير الأصول) محفظة الأصول النشطة عن طريق اتخاذ قرارات الاستثمار في إطار الضوابط المُحددة في نشرة اكتتاب المنشأة المُستثمر فيها. ومقابل تلك الخدمات، يتقاضى مدير الأصول أتعاباً ثابتة على أساس السوق (أي ١٪ من الأصول الخاضعة للإدارة) وأتعاباً على أساس الأداء (أي ١٠٪ من الأرباح) إذا زادت أرباح المنشأة المُستثمر فيها عن مستوى مُحدد. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. ويحتفظ مدير الأصول بنسبة ٣٥٪ من حقوق ملكية المنشأة المُستثمر فيها. ويحتفظ بالنسبة ٦٥٪ المتبقية من حقوق الملكية وجميع أدوات الدين عددٌ كبيرٌ من المنشآت المستثمرة المشتتة بشكل واسع التي تُعد أطرافاً ثالثة ولا علاقة بينها. ويمكن عزل مدير الأصول بدون سبب عن طريق قرار تتخذه المنشآت المستثمرة الأخرى بأغلبية بسيطة.

ويتقاضى مدير الأصول أتعاباً ثابتة وأتعاباً مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة. وتقوم المكافأة بتوفيق حصص مدير الأصول مع حصص المنشآت المستثمرة الأخرى لزيادة قيمة الصندوق. ويتعرض مدير الأصول لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق، لأنه يحتفظ بنسبة ٣٥٪ من حقوق الملكية، ومن مكافأته.

وبالرغم من أن مدير الأصول يعمل في إطار الضوابط المُحددة في نشرة اكتتاب المنشأة المُستثمر فيها، إلا أن لديه القدرة الحالية على اتخاذ قرارات الاستثمار التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المُستثمر فيها. تحظى حقوق العزل التي تحتفظ بها المنشآت المستثمرة الأخرى بوزن ضعيف في التحليل لأن تلك الحقوق يحتفظ بها عدد كبير من المنشآت المستثمرة المُشتتة بشكل واسع. وفي هذا المثال يركز مدير الأصول أكثر على تعرضه لتقلب عوائد الصندوق الناتج من حصته في حقوق الملكية، التي تعد متأخرة في مرتبتها

عن أدوات الدين. فحيازة ٣٥% من حقوق الملكية ينشأ عنه تعرض ثانوي كبير للخسائر والحقوق في عوائد المنشأة المُستثمر فيها، بالقدر الذي يبين أن مدير الأصول يُعد أصيلاً. وبالتالي، يخلص مدير الأصول إلى أنه يسيطر على المنشأة المُستثمر فيها.

مثال ١٦

يرعى متخذ القرار (المنشأة الراعية) قناة متعددة البائعين، تصدر أدوات دين قصيرة الأجل لمنشآت مستثمرة تُعد أطرافاً ثالثة لا علاقة بينها. وقد تم تسويق المعاملة للمنشآت المستثمرة المحتملة على أنها استثمار في محفظة من الأصول متوسطة الأجل ذات التصنيف العالي مع تعرض المحفظة للحد الأدنى من مخاطر الائتمان المرتبطة بالتخلف المحتمل عن السداد من قبل مُصدري الأصول التي تتضمنها المحفظة. ويقوم ناقلون متعددون ببيع محافظ الأصول عالية الجودة متوسطة الأجل إلى القناة. ويخدم كل ناقل محفظة الأصول التي يبيعها للقناة ويدير المبالغ مستحقة التحصيل عند التخلف عن السداد مقابل أتعاب خدمة تستند إلى السوق. ويوفر أيضاً كل ناقل الحماية من الخسائر الأولية ضد خسائر الائتمان الناتجة من محفظة أصوله من خلال الضمان الزائد للأصول المنقولة للقناة. وتقوم المنشأة الراعية بتحديد الشروط الخاصة بالقناة وإدارة عملياتها مقابل أتعاب تتحدد على أساس السوق. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. وتعتمد المنشأة الراعية البائعين المسموح لهم بالبيع للقناة وتعتمد الأصول التي تشتريها القناة وتتخذ القرارات المتعلقة بتمويل القناة. ويجب على المنشأة الراعية أن تتصرف بما يحقق مصالح جميع المنشآت المستثمرة.

ويحق للمنشأة الراعية الحصول على أي عائد متبقٍ لدى القناة وتقدم أيضاً التعزيزات الائتمانية وتسهيلات السيولة للقناة. وتستوعب التعزيزات الائتمانية المُقدمة من المنشأة الراعية خسائر تصل إلى ٥% من جميع خسائر أصول القناة، بعد الخسائر التي يستوعبها الناقلون. ولا تُقدَّم تسهيلات السيولة مقابل الأصول التي يُتخلف عن سدادها. ولا تحتفظ المنشآت المستثمرة بحقوق أساسية يمكنها أن تؤثر على سلطة المنشأة الراعية في اتخاذ القرارات.

وبالرغم من أن الراعي يتقاضى أتعاباً على أساس السوق مقابل خدماته، تتناسب مع تلك الخدمات المُقدمة، فإنه يتعرض لتقلب العوائد من أنشطة القناة بسبب حقوقه في أي عوائد متبقية لدى القناة وتقديمه للتعزيزات الائتمانية وتسهيلات السيولة (بمعنى أن القناة مُعرضة لمخاطر السيولة من خلال استخدام أدوات الدين قصيرة الأجل لتمويل أصول متوسطة الأجل). ورغم أن لكل من الناقلين حقوق في اتخاذ القرارات تؤثر على قيمة أصول القناة، فإن المنشأة الراعية لها سلطة واسعة لاتخاذ القرارات تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري إلى أبعد حد على عوائد القناة (أي أن المنشأة الراعية وضعت شروط القناة، ولها الحق في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول (اعتماد الأصول المشتراة وناقلي تلك الأصول) وتمويل القناة (الذي يجب إيجاد استثمار جديد له على أساس منتظم)). ويترتب على الحق في العوائد المتبقية للقناة وتقديم التعزيزات الائتمانية وتسهيلات السيولة تعرض المنشأة الراعية لتقلب العوائد من أنشطة القناة على نحو يختلف عمّا تتعرض له المنشآت المستثمرة الأخرى. وبناءً عليه، يبين ذلك التعرض أن المنشأة الراعية تُعد أصيلاً، ومن ثم تخلص المنشأة الراعية إلى أنها تسيطر على القناة. والواجب الذي على المنشأة الراعية بالتصرف بما يحقق مصالح جميع المنشآت المستثمرة لا يمنعها من أن تكون أصيلاً.

العلاقة مع الأطراف الأخرى

ب٧٣ عند تقييم السيطرة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان طبيعة علاقتها مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت تلك الأطراف الأخرى تتصرف نيابة عن المنشأة المستثمرة (أي أنهم وكلاء بحكم الأمر الواقع). ويتطلب تحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى تتصرف كوكلاء بحكم الأمر الواقع اجتهاداً شخصياً، مع الأخذ في الحسبان طبيعة العلاقة وأيضاً كيفية تفاعل تلك الأطراف مع بعضها ومع المنشأة المستثمرة.

ب٧٤ لا يلزم أن تنطوي مثل تلك العلاقة على ترتيب تعاقدي. فالطرف يكون وكيلاً بحكم الأمر الواقع عندما تتوفر للمنشأة المستثمرة، أو لمن يوجهون أنشطة المنشأة المستثمرة، القدرة على توجيه ذلك الطرف ليتصرف نيابة عن المنشأة المستثمرة. وفي هذه الظروف، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان، عند تقييم السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، حقوق وكيلها بحكم الأمر الواقع في اتخاذ القرارات، وتعرضها غير المباشر للعوائد المتقلبة، أو حقوقها في تلك العوائد، من خلال الوكيل بحكم الأمر الواقع جنباً إلى جنب مع ما تتعرض له بنفسها.

ب٧٥ فيما يلي أمثلة لهذه الأطراف الأخرى التي، بطبيعة علاقتها، قد تتصرف على أنها وكلاء بحكم الأمر الواقع للمنشأة المستثمرة:

(أ) الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المستثمرة.

(ب) طرف تسلم حصته في المنشأة المُستثمر فيها على أنها مساهمة أو قرض من المنشأة المستثمرة.

(ج) طرف وافق على ألا يبيع أو ينقل أو يرهن حصته في المنشأة المُستثمر فيها دون موافقة مسبقة من المنشأة المستثمرة (باستثناء الحالات التي يكون فيها للمنشأة المستثمرة والطرف الآخر الحق في الموافقة المسبقة وتكون الحقوق مستندة إلى شروط متفق عليها تبادلياً بين أطراف مستقلة راغبة).

(د) طرف لا يستطيع أن يمول عملياته بدون دعم مالي ثانوي من المنشأة المستثمرة.

(هـ) منشأة مُستثمر فيها غالبية أعضاء هيئتها الحاكمة أو كبار موظفي إدارتها هم نفس الأعضاء وكبار الموظفين في المنشأة المستثمرة.

(و) طرف له علاقة عمل وثيقة مع المنشأة المستثمرة، مثل العلاقة بين مقدم خدمات مهنية وأحد عملائه الكبار.

السيطرة على أصول مُحددة

ب٧٦ يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت تعالج جزءاً من منشأة مُستثمر فيها على أنه منشأة افتراضية منفصلة، وعندما يكون الأمر كذلك، يجب أن تحدد ما إذا كانت تسيطر على المنشأة الافتراضية المنفصلة.

ب٧٧ لا يجوز للمنشأة المستثمرة أن تعالج جزءاً من منشأة مُستثمر فيها على أنه منشأة افتراضية منفصلة إلا عند استيفاء الشرط الآتي:

تُعد الأصول المُحددة للمنشأة المُستثمر فيها (أو التعزيزات الائتمانية ذات الصلة، إن وجدت) المصدر الوحيد لدفع الالتزامات المُحددة على المنشأة المُستثمر فيها، أو الحصص الأخرى المُحددة فيها. وليس لدى الأطراف الأخرى، بخلاف الذين عليهم الالتزام المُحدد، حقوق أو واجبات متعلقة بالأصول المُحددة أو بالتدفقات النقدية المتبقية من تلك الأصول. وفي جوهر الأمر، لا يمكن للمنشأة المستثمر فيها المتبقية استخدام أي من عوائد الأصول المُحددة ولا يُعد أي من التزامات المنشأة الافتراضية المنفصلة واجب السداد من أصول المنشأة المُستثمر فيها المتبقية. وبالتالي، تُعد جميع أصول والتزامات وحقوق ملكية تلك المنشأة الافتراضية المنفصلة مفصولة في حقيقة الأمر عن المنشأة المُستثمر فيها ككل. ويُطلق عادة على مثل تلك المنشأة الافتراضية المنفصلة لفظ "منشأة منعزلة".

ب٧٨ عند استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ب٧٧، يجب على المنشأة المستثمرة أن تحدد الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة الافتراضية المنفصلة، وكيفية توجيه تلك الأنشطة، لتُقيّم ما إذا كانت لديها سلطة على ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها. وعند تقييم السيطرة على المنشأة الافتراضية المنفصلة، يجب على المنشأة المستثمرة أيضاً أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت تتعرض لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في تلك العوائد، من ارتباطها بتلك المنشأة الافتراضية المنفصلة، والقدرة على أن تستخدم سلطتها على ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها لتؤثر على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة.

ب٧٩ عندما تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة الافتراضية المنفصلة، يجب عليها أن توحد ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها. وفي تلك الحالة، تستبعد الأطراف الأخرى ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها عند تقييم السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، وعند توحيدها.

التقييم المستمر

ب٨٠ يجب على المنشأة المستثمرة أن تعيد تقييم ما إذا كانت تسيطر على المنشأة المُستثمر فيها إذا تبين من الحقائق والظروف أن هناك تغيرات قد طرأت على واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المُدرجة في الفقرة ٧.

ب٨١ إذا حدث تغير في الكيفية التي يمكن أن تُمارَس بها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها، يجب أن ينعكس ذلك التغير على الكيفية التي تُقيِّم بها المنشأة المستثمرة سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعني التغيرات في حقوق اتخاذ القرارات أن الأنشطة ذات الصلة لم تعد تُدار من خلال حقوق التصويت، ولكن بدلاً من ذلك من خلال اتفاقيات أخرى، مثل عقود، تمنح طرفاً أو أطرافاً أخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

ب٨٢ قد يتسبب حدث في أن تكتسب أو تفقد المنشأة المستثمرة السلطة على منشأة مُستثمر فيها دون أن تكون المنشأة المستثمرة مشاركة في ذلك الحدث. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكتسب المنشأة المستثمرة السلطة على منشأة مُستثمر فيها بسبب انقضاء حقوق اتخاذ القرارات التي يحتفظ بها طرف أو أطراف أخرى والتي كانت تمنع في السابق المنشأة المستثمرة من السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٨٣ تأخذ المنشأة المستثمرة أيضاً في الحسبان التغيرات التي تؤثر على تعرضها للعوائد المتقلبة من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، أو التي تؤثر على حقوقها في تلك العوائد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تفقد منشأة مستثمرة، لديها سلطة على منشأة مُستثمر فيها، السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها إذا لم يعد يحق للمنشأة المستثمرة استلام العوائد أو إذا لم تعد معرضة لتحمل الواجبات، لأن المنشأة المستثمرة ستخفق في استيفاء الفقرة ٧(ب) (على سبيل المثال، إذا تم إنهاء عقد لاستلام أتعاب متعلقة بالأداء).

ب٨٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييمها لتصرفها على أنها وكيل أو أصيل قد تغير. فيمكن أن تعني التغيرات في العلاقة الكلية بين المنشأة المستثمرة والأطراف الأخرى أن المنشأة المستثمرة لم تعد تتصرف على أنها وكيل، رغم أنها كانت تتصرف في السابق على أنها كذلك، والعكس صحيح. فعلى سبيل المثال، إذا حدثت تغيرات في حقوق المنشأة المستثمرة، أو في حقوق الأطراف الأخرى، يجب على المنشأة المستثمرة أن تنظر مجدداً في وضعها على أنها أصيل أو وكيل.

ب٨٥ لن يتغير تقييم المنشأة المستثمرة الأولي للسيطرة أو لوضعها على أنها أصيل أو وكيل فقط بسبب حدوث تغير في ظروف السوق (مثلاً، تغير في عوائد المنشأة المُستثمر فيها بسبب ظروف السوق)، ما لم يغير التغير في ظروف السوق واحداً أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المذكورة في الفقرة ٧ أو يغير العلاقة الكلية بين الأصيل والوكيل.

تحديد ما إذا كانت المنشأة تُعد منشأة استثمارية

ب٨٥أ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت تُعد منشأة استثمارية، بما في ذلك الغرض منها وتصميمها. وتُعد المنشأة التي تمتلك العناصر الثلاثة لتعريف المنشأة الاستثمارية المُحددة في الفقرة ٢٧ منشأةً استثمارية. وتوضح الفقرات ب٨٥ب - ب٨٥م عناصر التعريف بمزيد من التفصيل.

الغرض من الأعمال

ب٨٥ب يتطلب تعريف المنشأة الاستثمارية أن يكون الغرض من المنشأة هو الاستثمار فقط لإنماء رأس المال أو لتحقيق دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أو الفوائد أو دخل الإيجار)، أو كليهما. وتوفر عادة الوثائق التي تبين الأهداف الاستثمارية للمنشأة، مثل مذكرة الطرح للاكتتاب الخاصة بالمنشأة، والمطبوعات التي توزعها المنشأة والوثائق الأخرى لشركات الأموال أو شركات الأشخاص، دليلاً على الغرض من أعمال المنشأة الاستثمارية. وقد تشتمل أدلة أخرى على الطريقة التي تقدم بها المنشأة نفسها إلى الأطراف الأخرى (مثل المنشآت المستثمرة المحتملة أو المنشآت المُستثمر فيها المحتملة)؛ فعلى سبيل المثال، قد تعرض المنشأة أعمالها على أنها توفر استثماراً متوسط الأجل من أجل إنماء رأس المال. وفي المقابل، لا يتفق الغرض من أعمال المنشأة، التي تقدم نفسها على أنها منشأة مستثمرة هدفها هو تطوير المنتجات أو إنتاجها أو تسويقها بشكل مشترك مع منشآتها المُستثمر فيها، مع الغرض من أعمال المنشأة الاستثمارية، لأن المنشأة ستكسب العوائد من نشاط التطوير أو الإنتاج أو التسويق بالإضافة إلى عوائدها من استثماراتها (انظر الفقرة ب٨٥ط).

ب٨٥ج يجوز للمنشأة الاستثمارية أن تقدم خدمات متعلقة بالاستثمار (مثل الخدمات الاستشارية في مجال الاستثمار، وإدارة الاستثمار، والخدمات المساندة والإدارية للاستثمار)، إمّا بشكل مباشر أو من خلال منشأة تابعة، إلى أطراف ثالثة بالإضافة إلى المنشآت المستثمرة فيها، حتى ولو كانت تلك الأنشطة تُعد أنشطة أساسية للمنشأة، شريطة استمرار المنشأة في استيفاء تعريف المنشأة الاستثمارية.

ب٨٥د يجوز للمنشأة الاستثمارية أيضاً أن تشارك في الأنشطة التالية المتعلقة بالاستثمار، إما بشكل مباشر أو من خلال منشأة تابعة، إذا بوشرت هذه الأنشطة لتعظيم عائد الاستثمار (إنماء رأس المال أو دخل الاستثمار) من منشآتها المُستثمر فيها ولم تمثل نشاط أعمال أساسي منفصل أو مصدر دخل أساسي منفصل للمنشأة الاستثمارية:

(أ) تقديم الخدمات الإدارية والمشورة الاستراتيجية لمنشأة مُستثمر فيها؛

(ب) تقديم الدعم المالي لمنشأة مُستثمر فيها، مثل قرض تعهد برأس مال أو ضمان.

ب٨٥هـ إذا كان للمنشأة الاستثمارية منشأة تابعة ليست هي ذاتها منشأة استثمارية وغرضها ونشاطها الرئيسي هو أن تقدم للمنشأة أو لأطراف أخرى خدمات وأنشطة متعلقة بالاستثمار ترتبط بالأنشطة الاستثمارية للمنشأة الاستثمارية، مثل تلك الموضحة في الفقرتين ب٨٥ج، ب٨٥د، فيجب على المنشأة أن توحد تلك المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ٣٢. وإذا كانت المنشأة التابعة التي تقدم الخدمات أو الأنشطة المتعلقة بالاستثمار هي ذاتها منشأة استثمارية، فإن المنشأة الاستثمارية الأم يجب أن تقيس تلك المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٣١.

استراتيجيات الخروج

ب٨٥و توفر الخطط الاستثمارية للمنشأة أيضاً دليلاً على الغرض من أعمالها. وتتمثل إحدى السمات التي تميز المنشأة الاستثمارية عن المنشآت الأخرى في أن المنشأة الاستثمارية لا تخطط للاحتفاظ باستثماراتها لأجل غير محدود، وإنما تحتفظ بها لفترة محدودة. ونظراً لإمكانية الاحتفاظ بالاستثمارات في حقوق الملكية والاستثمارات في الأصول غير المالية لأجل غير محدود، فيجب أن يكون لدى المنشأة الاستثمارية استراتيجية خروج توثق الكيفية التي تخطط المنشأة أن تحقق بها إنماء رأس المال من تقريباً جميع استثماراتها في حقوق الملكية واستثماراتها في الأصول غير المالية. ويجب أن يكون لدى المنشأة الاستثمارية أيضاً استراتيجية خروج لأية أدوات دين يمكن أن يُحتفظ بها لأجل غير محدود، على سبيل المثال، استثمارات الدين المستديمة. ولا يلزم أن توثق المنشأة استراتيجيات خروج محددة لكل استثمار منفرد، ولكن يجب أن تحدد استراتيجيات ممكنة مختلفة لأنواع أو محافظ الاستثمارات المختلفة، بما في ذلك إطار زمني أساسي للخروج من الاستثمارات. ولا تُعد آليات الخروج التي توضع فقط لأحداث التخلف عن السداد، مثل الإخلال بعقد أو عدم الأداء، استراتيجيات خروج لأغراض هذا التقييم.

ب٨٥ز يمكن أن تتنوع استراتيجيات الخروج بحسب نوع الاستثمار. ففيما يخص الاستثمارات في الأوراق المالية الخاصة، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج الطرح الأولي للاكتتاب العام والاكتتاب الخاص والبيع التجاري للأعمال وتوزيعات حصص الملكية في المنشآت المُستثمر فيها (على المنشآت المستثمرة) ومبيعات الأصول (بما في ذلك بيع أصول المنشأة المُستثمر فيها الذي يليه تصفية المنشأة المُستثمر فيها). وفيما يخص الاستثمارات في حقوق الملكية التي يُتاجر فيها في سوق عامة، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج بيع الاستثمار في اكتتاب خاص أو في سوق عامة. وفيما يخص الاستثمارات العقارية، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج بيع العقار من خلال الوسطاء العقاريين المتخصصين أو السوق المفتوحة.

ب٨٥ح يمكن أن يكون للمنشأة الاستثمارية استثماراً في منشأة استثمارية أخرى أُنشئت لأسباب نظامية أو تنظيمية أو ضريبية أو لأسباب تجارية مشابهة تتعلق بالمنشأة الاستثمارية. في هذه الحالة، لا يلزم أن يكون لدى المنشأة المستثمرة التي هي منشأة استثمارية استراتيجية خروج لذلك الاستثمار، شريطة أن يكون لدى المنشأة المُستثمر فيها التي هي منشأة استثمارية استراتيجيات خروج مناسبة لاستثماراتها.

الإيرادات من الاستثمارات

ب٨٥ط لا تُعد المنشأة مستثمرة فقط لأجل إنماء رأس المال أو تحقيق دخل استثمار، أو كليهما، إذا حصلت المنشأة أو عضو آخر في المجموعة التي تضم المنشأة (أي المجموعة التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم النهائية للمنشأة الاستثمارية)، أو إذا كان لديها هدف الحصول، على منافع أخرى من استثمارات المنشأة غير متاحة للأطراف الأخرى التي ليست لها علاقة بالمنشأة المُستثمر فيها. وتشمل مثل تلك المنافع:

(أ) اقتناء أو استخدام أو مُبادلة أو استغلال العمليات أو الأصول أو التكنولوجيا الخاصة بالمنشأة المُستثمر فيها. ويشمل هذا امتلاك المنشأة، أو عضو آخر في المجموعة، حقوقاً غير تناسبية، أو حصرية، في اقتناء أصول أو تكنولوجيا أو منتجات أو خدمات تخص أية منشأة مُستثمر فيها؛ على سبيل المثال، عن طريق حيازة خيار لشراء أصل من المنشأة المُستثمر فيها عندما يُعد تطوير الأصل ناجحاً؛

(ب) الترتيبات المشتركة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١) أو الاتفاقيات الأخرى بين المنشأة أو عضو آخر في المجموعة والمنشأة المُستثمر فيها لتطوير أو إنتاج أو تسويق أو تقديم منتجات أو خدمات؛

(ج) الضمانات المالية أو الأصول المُقدمة من المنشأة المُستثمر فيها لتكون بمثابة ضمان إضافي مقابل ترتيبات اقتراض للمنشأة أو عضو آخر في المجموعة (وبالرغم من ذلك، ستكون المنشأة الاستثمارية لا تزال قادرة على استخدام استثمارها في المنشأة المُستثمر فيها على أنه ضمان إضافي لأي من قروضها)؛

(د) الخيار المُحتفظ به من قبل طرف ذي علاقة بالمنشأة ليشتري، من تلك المنشأة أو من عضو آخر في المجموعة، حصة ملكية في المنشأة المُستثمر فيها من قبل المنشأة؛

(هـ) باستثناء ما هو مُوضح في الفقرة ب٨٥ي، المعاملات التي بين المنشأة أو عضو آخر في المجموعة والمنشأة المُستثمر فيها، والتي:

(١) تكون بشروط غير متاحة للمنشآت التي لا تُعد أطرافاً ذات علاقة سواءً بالمنشأة أو بعضو آخر في المجموعة أو بالمنشأة المُستثمر فيها؛ أو

(٢) لا تكون بالقيمة العادلة؛ أو

(٣) تمثل جزءاً أساسياً من نشاط أعمال المنشأة المُستثمر فيها أو نشاط أعمال المنشأة، بما في ذلك أنشطة أعمال المنشآت الأخرى في المجموعة.

ب٨٥ي يمكن أن يكون للمنشأة الاستثمارية استراتيجية للاستثمار في أكثر من منشأة واحدة مُستثمر فيها في نفس الصناعة أو السوق أو المنطقة الجغرافية لتستفيد من التآزر الذي يزيد من إنماء رأس المال ودخل الاستثمار من تلك المنشآت المُستثمر فيها. وبالرغم مما هو وارد في الفقرة ب٨٥ط(هـ)، لا تُعد المنشأة غير مُؤهلة للاتصاف بأنها منشأة استثمارية فقط بسبب أن مثل هذه المنشآت المُستثمر فيها تتاجر مع بعضها.

قياس القيمة العادلة

ب٨٥ك يتمثل أحد العناصر الأساسية لتعريف المنشأة الاستثمارية في أن تقيس وتُقوِّم أداء جميع استثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة، لأن استخدام القيمة العادلة يُنتج معلومات أكثر ملاءمة، على سبيل المثال، من توحيد منشآتها التابعة أو استخدام طريقة حقوق الملكية لحصصها في المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة. ومن أجل إثبات استيفاء هذا العنصر للتعريف، يجب على المنشأة الاستثمارية أن:

(أ) تزود المنشآت المستثمرة بمعلومات القيمة العادلة وتقيس جميع استثماراتها تقريباً بالقيمة العادلة في قوائمها المالية حينما يُطالب بالقيمة العادلة أو يُسمح بها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) تقوم بالتقرير عن معلومات القيمة العادلة داخلياً وتُقدمها لكبار موظفي الإدارة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤)، الذين يستخدمون القيمة العادلة على أنها سمة القياس الرئيسية لتقويم أداء جميع استثماراتها تقريباً واتخاذ قرارات الاستثمار.

ب٨٥ل لاستيفاء المتطلب الوارد في البند ب٨٥ك(أ)، فإن المنشأة الاستثمارية:

(أ) تختار أن تُحاسب عن أي عقار استثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية"؛

(ب) تختار الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ على استثماراتها في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة؛

(ج) تقيس أصولها المالية بالقيمة العادلة باستخدام المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ب٨٥م قد يكون لدى المنشأة الاستثمارية بعض الأصول غير الاستثمارية، مثل عقار المقر الرئيسي والمعدات المتعلقة به، وقد يكون عليها أيضاً التزامات مالية. وينطبق عنصر قياس القيمة العادلة لتعريف المنشأة الاستثمارية الوارد في الفقرة ٢٧(ج) على استثمارات المنشأة الاستثمارية. وبالتالي، لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقيس أصولها غير الاستثمارية أو التزاماتها بالقيمة العادلة.

الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية

ب٨٥ن عند قيام المنشأة بتحديد ما إذا كانت تستوفي تعريف المنشأة الاستثمارية، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت تتصف بالخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية (انظر الفقرة ٢٨). وليس بالضرورة أن يؤدي غياب واحدة أو أكثر من هذه الخصائص النموذجية إلى عدم أهلية المنشأة ليتم تصنيفها على أنها منشأة استثمارية ولكن ذلك يبين أن الأمر يتطلب ممارسة اجتهاد إضافي لتحديد ما إذا كانت المنشأة تُعد منشأة استثمارية.

أكثر من استثمار واحد

ب٨٥س تحتفظ المنشأة الاستثمارية عادةً بعدة استثمارات لكي تنوع مخاطرها وتعظم عوائدها. وقد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات بشكل مباشر أو غير مباشر، على سبيل المثال، عن طريق حيازة استثمار واحد في منشأة استثمارية أخرى تحتفظ هي نفسها بالعديد من الاستثمارات.

ب٨٥ع قد تكون هناك أوقات تحتفظ فيها المنشأة باستثمار واحد. وبالرغم من ذلك، لا تمنع بالضرورة حيازة استثمار واحد المنشأة من استيفاء تعريف المنشأة الاستثمارية. فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ منشأة استثمارية باستثمار واحد فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة بدء تشغيلها، ولم تحدد بعد الاستثمارات المناسبة، وبناءً عليه، لم تنفذ بعد خطتها الاستثمارية لاقتناء العديد من الاستثمارات؛ أو

(ب) لم تقم بعد باستثمارات أخرى لتحل محل تلك التي استبعدتها؛ أو

(ج) قد أُنشئت لتجميع أموال المنشآت المستثمرة لتستثمرها في استثمار واحد، عندما لا يمكن الحصول على ذلك الاستثمار من قبل منشأة واحدة من المنشآت المستثمرة (على سبيل المثال، عندما يكون الحد الأدنى المطلوب للاستثمار كبيراً جداً بالنسبة لمنشأة مستثمرة منفردة)؛ أو

(د) في سياق التصفية.

أكثر من منشأة مستثمرة واحدة

ب٨٥ف ستكون لدى المنشأة الاستثمارية عادةً العديد من المنشآت المستثمرة التي تجمّع أموالها للوصول إلى خدمات إدارة الاستثمار وفرص الاستثمار التي ربما لم تكن لتصل إليها بمفردها. وسيقلل وجود العديد من المنشآت المستثمرة من احتمال أن تحصل تلك المنشأة، أو الأعضاء الآخرين في المجموعة التي تضم المنشأة، على منافع بخلاف إنماء رأس المال أو دخل الاستثمار (انظر الفقرة ب٨٥ط).

ب٨٥ص وبدلاً من ذلك، قد تؤسَّس منشأة استثمارية من قبل، أو من أجل، منشأة مستثمرة واحدة تمثل أو تدعم حصص مجموعة أوسع من المنشآت المستثمرة (على سبيل المثال، صندوق معاشات أو صندوق استثمار حكومي أو وقف عائلي).

ب٨٥ق قد تكون هناك أيضاً أوقات يكون فيها لدى المنشأة منشأة مستثمرة واحدة بشكل مؤقت. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى منشأة استثمارية منشأة مستثمرة واحدة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة الاكتتاب الأولي، التي لم تنقضِ والمنشأة تعمل بجدٍ على تحديد المنشآت المستثمرة المناسبة؛ أو

(ب) لم تحدد بعد المنشآت المستثمرة المناسبة لتحل محل حصص الملكية التي استُردت؛ أو

(ج) في سياق التصفية.

المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة

ب٨٥ر تكون لدى المنشأة الاستثمارية عادةً عدة منشآت مستثمرة لا تُعد أطرافاً ذات علاقة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤) بالمنشأة أو بأعضاء آخرين في المجموعة التي تضم المنشأة. وسيقلل وجود منشآت مستثمرة غير ذات علاقة من احتمال أن تحصل تلك المنشأة، أو الأعضاء الآخرين في المجموعة التي تضم المنشأة، على منافع بخلاف إنماء رأس المال أو دخل الاستثمار (انظر الفقرة ب٨٥ط).

ب٨٥ش بالرغم من ذلك، قد تظل المنشأة مؤهلة للاتصاف بأنها منشأة استثمارية حتى ولو كانت المنشآت المستثمرة فيها ذات علاقة بالمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تنشئ منشأة استثمارية صندوقاً منفصلاً "موازياً" لمجموعة من موظفيها (مثل كبار موظفي الإدارة)، أو المنشأة (المنشآت) المستثمرة الأخرى التي تُعد طرفاً ذا علاقة، تتماثل استثماراته مع استثمارات صندوق الاستثمار الرئيسي للمنشأة. وقد يتأهل هذا الصندوق "الموازي" للاتصاف بأنه منشأة استثمارية حتى ولو كانت جميع المنشآت المستثمرة فيه أطرافاً ذات علاقة.

حصص الملكية

ب٨٥ت تكون المنشأة الاستثمارية عادةً منشأة نظامية منفصلة، ولكنها غير مُطالبة بأن تكون كذلك. وتكون حصص الملكية في المنشأة الاستثمارية عادةً في شكل حصص حقوق ملكية أو حصص مشابهة (مثل حصص شراكات التضامن)، تُعزى لها أنصبة تناسبية من صافي أصول المنشأة الاستثمارية. وبالرغم من ذلك، فإن وجود فئات مختلفة من المنشآت المستثمرة، بعضها له حقوق فقط في استثمار محدد أو مجموعات من الاستثمارات، أو التي لها أنصبة تناسبية مختلفة من صافي الأصول، لا يمنع المنشأة من أن تكون منشأة استثمارية.

ب٨٥ث بالإضافة إلى ذلك، فإن المنشأة التي لها حصص ملكية كبيرة في شكل دين والتي، وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي المنطبقة، لا تستوفي تعريف حقوق الملكية، قد تظل مؤهلة للاتصاف بأنها منشأة استثمارية، بشرط أن يتعرض ملاك الدين لمخاطر تقلب العوائد من التغيرات في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة.

المتطلبات المحاسبية

إجراءات التوحيد

ب٨٦ القوائم المالية الموحدة:

(أ) تجمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك التي لمنشآتها التابعة.

(ب) تجري مقاصة (استبعاداً) بين المبلغ الدفتري لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة (يوضح المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ كيفية المحاسبة عن أية شهرة ذات علاقة).

(ج) تُلغى منها بالكامل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروف والتدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة (تُلغى بالكامل الأرباح أو الخسائر الناتجة من المعاملات البينية داخل المجموعة والتي أثبتت ضمن الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة). وقد تشير الخسائر داخل المجموعة إلى وجود هبوط يتطلب إثباتاً في القوائم المالية الموحدة. وينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" على الفروقات المؤقتة التي تنشأ عن إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات البينية داخل المجموعة.

السياسات المحاسبية المتماثلة

ب٨٧ إذا استخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة، فيتم إجراء تعديلات مناسبة على القوائم المالية لذلك العضو في المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.

القياس

ب٨٨ تدرج المنشأة دخل ومصروفات المنشأة التابعة في القوائم المالية الموحدة من التاريخ الذي تكتسب فيه السيطرة وحتى التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن السيطرة على المنشأة التابعة. ويستند دخل ومصروفات المنشأة التابعة إلى مبالغ الأصول والالتزامات المُثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ. فعلى سبيل المثال، يستند مصروف الإهلاك، المثبت في قائمة الدخل الشامل الموحدة بعد تاريخ الاستحواذ إلى القيم العادلة للأصول القابلة للإهلاك ذات العلاقة المُثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ.

حقوق التصويت الممكنة

ب٨٩ عندما توجد حقوق تصويت ممكنة، أو مشتقات أخرى تنطوي على حقوق تصويت ممكنة، تُحدَّد نسبة الربح أو الخسارة والتغيرات في حقوق الملكية المُخصصة للمنشأة الأم وللحصص غير المسيطرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة فقط على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والمشتقات الأخرى، ما لم تنطبق الفقرة ب٩٠.

ب٩٠ في بعض الظروف يكون لدى المنشأة، في جوهر الأمر، حصة ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنح المنشأة حالياً الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية. وفي مثل هذه الظروف، تُحدَّد النسبة المُخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة، عند إعداد القوائم المالية الموحدة، بالأخذ في الحسبان الممارسة النهائية لحقوق التصويت الممكنة تلك والمشتقات الأخرى التي تمنح المنشأة حالياً حق الوصول إلى العوائد.

ب٩١ لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الحصص في المنشآت التابعة التي تُوحَّد. فعندما تمنح حالياً أدوات تنطوي، في جوهر الأمر، على حقوق تصويت ممكنة حق الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشأة تابعة، فإن الأدوات لا تخضع لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وفي كل الحالات الأخرى، يُحاسب عن الأدوات التي تنطوي على حقوق تصويت ممكنة في منشأة تابعة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

تاريخ التقرير

ب٩٢ يجب أن يكون للقوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة المُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة تاريخ التقرير نفسه. وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة الأم عن تلك التي لمنشأة تابعة، تقوم المنشأة التابعة، لأغراض التوحيد، بإعداد معلومات مالية إضافية كما في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم لتمكين المنشأة الأم من توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة، ما لم يكن من غير الممكن عملياً القيام بذلك.

ب٩٣ إذا كان من غير الممكن عملياً القيام بذلك، فيجب على المنشأة الأم أن توحد المعلومات المالية للمنشأة التابعة مستخدمة أحدث قوائم مالية للمنشأة التابعة معدلة تبعاً لآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة. وعلى أية حال، يجب ألا يزيد الفرق بين تاريخ القوائم المالية للمنشأة التابعة وتاريخ القوائم المالية الموحدة عن ثلاثة أشهر، ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي فرق بين تواريخ القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى.

الحصص غير المسيطرة

ب٩٤ يجب على المنشأة أن تنسب الربح أو الخسارة وكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة. ويجب على المنشأة أيضاً أن تنسب مجموع الدخل الشامل إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى تحول الحصة غير المسيطرة إلى رصيد سالب.

ب٩٥ إذا كان للمنشأة التابعة أسهم ممتازة قائمة ذات أرباح تراكمية ومصنفة على أنها حقوق ملكية ومحتفظ بها من قبل حصص غير مسيطرة، فيجب على المنشأة أن تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل تبعاً لتوزيعات الأرباح على مثل هذه الأسهم، سواءً تم الإعلان عن تلك التوزيعات أم لا.

التغيرات في النسبة المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة

ب٩٦ عندما تتغير نسبة حقوق الملكية المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، يجب على المنشأة أن تعدل المبالغ الدفترية للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لإظهار أثر التغيرات في حصصها النسبية في المنشأة التابعة. ويجب على المنشأة أن تثبت بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية أي فرق بين المبلغ الذي عدلت به الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المُستلم، وتنسبه إلى ملاك المنشأة الأم.

فقدان السيطرة

ب٩٧ قد تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة في ترتيبين (معاملتين) أو أكثر. وبالرغم من ذلك، تبين الظروف أحياناً أنه ينبغي المحاسبة عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة. وعند تحديد ما إذا كان سيحاسَب عن الترتيبات على أنها معاملة واحدة، يجب على المنشأة الأم أن تأخذ في الحسبان جميع أحكام وشروط الترتيبات وآثارها الاقتصادية. ويبين واحد أو أكثر مما يلي أنه ينبغي على المنشأة الأم أن تحاسب عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة:

(أ) الدخول في الترتيبات في الوقت نفسه أو دراستها مع بعضها البعض.

(ب) تشكل الترتيبات معاملة واحدة تهدف إلى تحقيق أثر تجاري عام.

(ج) يعتمد حدوث أحد الترتيبات على حدوث ترتيب واحد آخر على الأقل.

(د) ليس للترتيب الواحد في حد ذاته ما يبرره اقتصادياً، ولكن له ما يبرره اقتصادياً عندما يؤخذ في الحسبان مع الترتيبات الأخرى. ومثال ذلك عندما يُسعَّر استبعاد أسهم بأقل من السوق ويُعوض عن ذلك باستبعاد لاحق مُسعَّر بأعلى من السوق.

ب٩٨ إذا فقدت المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة، فيجب عليها:

(أ) أن تلغي إثبات:

(١) أصول (بما في ذلك أية شهرة) والتزامات المنشأة التابعة بمبالغها الدفترية في تاريخ فقدان السيطرة؛

(٢) المبلغ الدفتري لأية حصص غير مسيطرة في المنشأة التابعة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة (بما في ذلك أي مكونات للدخل الشامل الآخر منسوبة إليها).

(ب) أن تثبت:

(١) القيمة العادلة للعوض المُستلم، إن وجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي نتج عنها فقدان السيطرة.

(٢) توزيع أسهم المنشأة التابعة على الملاك بصفتهم ملاكاً، إذا انطوت المعاملة أو الحدث أو الظروف التي نتج عنها فقدان السيطرة على ذلك التوزيع؛

(٣) أي استثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.

(ج) أن تعيد تصنيف المبالغ المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالمنشأة التابعة على الأساس المُوضح في الفقرة ب٩٩، إلى الربح أو الخسارة، أو تحولها بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة إذا تطلبت ذلك المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

(د) أن تثبت أي فرق ناتج على أنه مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة المنسوبة إلى المنشأة الأم.

ب٩٩ إذا فقدت المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة، فيجب عليها أن تحاسب عن جميع المبالغ المثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك المنشأة التابعة على نفس الأساس الذي كان سيتعين استخدامه إذا استبعدت المنشأة الأم بشكل مباشر الأصول والالتزامات ذات العلاقة. وبناءً عليه، إذا كان سيُعاد تصنيف مكسب أو خسارة مُثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، فيجب على المنشأة الأم أن تعيد تصنيف المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما تفقد السيطرة على المنشأة التابعة. وإذا كان سيتم تحويل فائض إعادة تقويم مُثبت سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة عند استبعاد الأصل، فيجب على المنشأة الأم أن تحول فائض إعادة التقويم بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة عندما تفقد السيطرة على المنشأة التابعة.

ب٩٩أ إذا فقدت المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة لا تشتمل على أعمال، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، نتيجةً لمعاملة تنطوي على منشأة زميلة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، تقوم المنشأة الأم بتحديد المكسب أو الخسارة وفقاً للفقرتين ب٩٨ وب٩٩. ويتم إثبات المكسب أو الخسارة الناتجة من المعاملة (بما في ذلك المبالغ المثبتة سابقاً في الدخل الشامل الآخر والتي يعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ب٩٩) ضمن ربح أو خسارة المنشأة الأم فقط بقدر حصص المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من المكسب مقابل المبلغ الدفتري للاستثمار في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وإضافة لذلك، فإذا احتفظت المنشأة الأم باستثمار في المنشأة التابعة السابقة وأصبحت المنشأة

التابعة الآن منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً يتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإن المنشأة الأم تثبت الجزء من المكسب أو الخسارة الناتجة من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في تلك المنشأة التابعة السابقة في الربح أو الخسارة فقط بقدر حصص المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الجديد. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من ذلك المكسب مقابل المبلغ الدفتري للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة. وإذا احتفظت المنشأة الأم باستثمار في المنشأة التابعة السابقة التي يتم المحاسبة عنها الآن وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الجزء من المكسب أو الخسارة الناتج من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة يتم إثباته بالكامل في ربح أو خسارة المنشأة الأم.

أمثلة تطبيقية

مثال ١٧

للمنشأة الأم حصة بنسبة ١٠٠% في منشأة تابعة لا تشتمل على أعمال. وقامت المنشأة الأم ببيع ٧٠% من حصتها في المنشأة التابعة إلى منشأة زميلة والتي تمتلك فيها حصة بنسبة ٢٠%. ونتيجةً لهذه المعاملة فقدت المنشأة الأم السيطرة على المنشأة التابعة. والمبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة التابعة ١٠٠ وحدة عملة، والمبلغ الدفتري للحصة المباعة ٧٠ وحدة عملة (٧٠ وحدة عملة = ١٠٠ وحدة عملة × ٧٠%). والقيمة العادلة للعوض المستلم ٢١٠ وحدة عملة، وهو أيضاً القيمة العادلة للحصة المباعة. والاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة يمثل منشأة زميلة يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، وقيمته العادلة ٩٠ وحدة عملة. والمكسب المحدد وفقاً للفقرتين ب٩٨ وب٩٩، قبل الإلغاء المطلوب وفقاً للفقرة ب٩٩أ، يبلغ ٢٠٠ وحدة عملة (٢٠٠ وحدة عملة = ٢١٠ وحدة عملة + ٩٠ وحدة عملة - ١٠٠ وحدة عملة). يتكون هذا المكسب من جزئين:

(أ) المكسب البالغ (١٤٠ وحدة عملة) الناتج من بيع ٧٠% من الحصة في المنشأة التابعة للمنشأة الزميلة. هذا المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة للعوض المستلم (٢١٠ وحدة عملة) والمبلغ الدفتري للحصة المباعة (٧٠ وحدة عملة). ووفقاً للفقرة ب٩٩أ، تثبت المنشأة الأم في ربحها أو خسارتها مبلغ المكسب المعزو إلى حصص المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة في المنشأة الزميلة الحالية. وهذا يمثل ٨٠% من هذا المكسب، أي ١١٢ وحدة عملة (١١٢ وحدة عملة = ١٤٠ وحدة عملة × ٨٠%). والحصة المتبقية البالغة ٢٠% من المكسب (٢٨ وحدة عملة = ١٤٠ وحدة عملة × ٢٠%) يتم إلغاؤها مقابل المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة الحالية.

(ب) المكسب البالغ (٦٠ وحدة عملة) الناتج من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به مباشرة في المنشأة التابعة السابقة. هذا المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة (٩٠ وحدة عملة) ونسبة ٣٠% من المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة التابعة (٣٠ وحدة عملة = ١٠٠ وحدة عملة × ٣٠%). ووفقاً للفقرة ب٩٩أ، تثبت المنشأة الأم في الربح أو الخسارة مبلغ المكسب المعزو لحصص المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة في المنشأة الزميلة الجديدة. وهذا يمثل ٥٦% (٧٠%×٨٠%) من المكسب، أي ٣٤ وحدة عملة (٣٤ وحدة عملة = ٦٠ وحدة عملة ×٥٦%). والنسبة المتبقية البالغة ٤٤% من المكسب وهي ٢٦ وحدة عملة (٢٦ وحدة عملة = ٦٠ وحدة عملة ×٤٤%) يتم إلغاؤها مقابل المبلغ الدفتري للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة.

المحاسبة عن التغير في وضع المنشأة الاستثمارية

ب١٠٠ عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة استثمارية، يجب عليها أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ على أية منشأة تابعة كانت مقيسة سابقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٣١. ويجب أن يكون تاريخ تغير الوضع هو تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن تمثل القيمة العادلة للمنشأة التابعة، في تاريخ الاستحواذ المفترض، العوض المفترض المنقول عند قياس أيه شهرة أو مكسب من شراء بسعر مغرٍ ينشأ عن الاستحواذ المفترض. ويجب توحيد جميع المنشآت التابعة وفقاً للفقرات ١٩ - ٢٤ من هذا المعيار من تاريخ تغير الوضع.

ب١٠١ عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، يجب عليها أن تتوقف عن توحيد منشآتها التابعة في تاريخ التغير في الوضع، باستثناء أية منشأة تابعة يجب الاستمرار في توحيدها وفقاً للفقرة ٣٢. ويجب على المنشأة الاستثمارية أن تطبق متطلبات الفقرتين ٢٥ و٢٦ على تلك المنشآت التابعة التي تتوقف عن توحيدها، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد فقدت السيطرة على تلك المنشآت التابعة في ذلك التاريخ.

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار في تاريخ أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

ج١أ عدل الإصدار "القوائم المالية الموحدة والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢)، الصادر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج٢ - ج٦ وأضاف الفقرات ج٢أ، وج٢ب، وج٤أ - ج٤ج، وج٥أ، وج٦أ، وج٦ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

ج١ب عدل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٢، و٤، وج٢أ، وج٦أ والملحق أ وأضاف الفقرات ٢٧ - ٣٣، وب٨٥أ - ب٨٥ث، وب١٠٠ - ب١٠١، وج٣أ - ج٣و. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات في تاريخ أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق جميع التعديلات الواردة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

ج١ج عدّل الإصدار "بيع أو توزيع الأصول بين منشأة مستثمرة ومنشأة زميلة أو مشروع مشترك لها" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرتين ٢٥ و٢٦ وأضاف الفقرة ب٩٩أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي على المعاملات التي تحدث في الفترات السنوية التي تبدأ في التاريخ الذي سيحدده مجلس المعايير الدولية للمحاسبة أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات في تاريخ أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج١د عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية: تطبيق الاستثناء من التوحيد" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرات ٤، و٣٢، وب٨٥ج، وب٨٥هـ، وج٢أ وأضاف الفقرتين ٤أ و٤ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

التحول

ج٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء ما هو مُحدد في الفقرات ج٢أ - ج٦.

ج٢أ على الرغم من متطلبات الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، فعندما يُطبق هذا المعيار للمرة الأولى، وعندما تُطبق لاحقاً تعديلات الإصدارين "المنشآت الاستثمارية" و"المنشآت الاستثمارية: تطبيق الاستثناء من التوحيد" على هذا المعيار لأول مرة، فيلزم أن تعرض المنشأة فقط المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ لفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة"). ويجوز للمنشأة أن تعرض أيضاً هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات المقارنة السابقة، ولكنها ليست مُطالبة بالقيام بذلك.

ج٢ب لأغراض هذا المعيار، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي يطبق لها هذا المعيار للمرة الأولى.

ج٣ في تاريخ التطبيق الأولي، المنشأة ليست مُطالبة بإجراء تعديلات على المحاسبة السابقة عن ارتباطها مع أي مما يلي:

(أ) المنشآت التي كان سيتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢ "التوحيد. المنشآت ذات الغرض الخاص" ولا تزال موحدة وفقاً لهذا المعيار؛ أو

(ب) المنشآت التي لم يكن سيتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢ ولا يتم توحيدها وفقاً لهذا المعيار.

ج٣أ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تُقيِّم ما إذا كانت منشأة استثمارية على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ. فإذا خلصت المنشأة، في تاريخ التطبيق الأولي، إلى أنها تُعد منشأة استثمارية، فيجب عليها أن تطبق متطلبات الفقرات ج٣ب - ج٣و، بدلاً من الفقرتين ج٥ وج٥أ.

ج٣ب باستثناء أية منشأة تابعة يتم توحيدها وفقاً للفقرة ٣٢ (والتي تنطبق عليها الفقرتين ج٣ وج٦ أو الفقرات ج٤ - ج٤ج، أيها يكون ملائماً)، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تقيس استثماراتها في كل منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كما لو كانت متطلبات هذا المعيار دائماً سارية. ويجب على المنشأة الاستثمارية أن تعدل بأثر رجعي كلاً من الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي وحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة تبعاً لأي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة؛

(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة الاستثمارية في المنشأة التابعة.

ويجب أن يُحول المبلغ التراكمي لأي تعديلات للقيمة العادلة مُثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح المُبقاة في بداية الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي.

ج٣ج قبل التاريخ الذي يُطبق فيه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تستخدم مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها سابقاً للمنشآت المستثمرة أو للإدارة، إذا كانت تلك المبالغ تعبر عن المبلغ الذي كان سيتم في مقابله مُبادلة الاستثمار بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة في تاريخ التقويم.

ج٣د عندما يكون من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) قياس الاستثمار في منشأة تابعة وفقاً للفقرتين ج٣ب وج٣ج، فيجب على المنشأة الاستثمارية أن تطبق متطلبات هذا المعيار في بداية أسبق فترة يمكن فيها عملياً تطبيق الفقرتين ج٣ب و ج٣ج، والتي قد تكون الفترة الحالية. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أسبق فترة يمكن فيها عملياً تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وإذا كانت هذه هي الحال، فيجب إثبات تعديل حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

ج٣هـ إذا استبعدت منشأة استثمارية استثماراً في منشأة تابعة، أو فقدت السيطرة عليه، قبل تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، فإن المنشأة الاستثمارية ليست مُطالبة بأن تجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن تلك المنشأة التابعة.

ج٣و إذا طبقت المنشأة تعديلات "المنشآت الاستثمارية" لفترة تالية للوقت الذي تطبق فيه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ للمرة الأولى، فيجب أن تُقرأ الإشارات إلى "تاريخ التطبيق الأولي" الواردة في الفقرات ج٣أ - ج٣هـ على أنها "بداية فترة التقرير السنوية التي تُطبَّق فيها للمرة الأولى تعديلات "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧) الصادرة في أكتوبر ٢٠١٢".

ج٤ في تاريخ التطبيق الأولي، إذا خلصت منشأة مستثمرة إلى أنها يجب أن توحد منشأة مُستثمراً فيها لم يتم توحيدها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢، فيجب على المنشأة المستثمرة ما يلي:

(أ) إذا كانت المنشأة المُستثمر فيها أعمالاً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال")، فإن المنشأة المستثمرة تقيس الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك المنشأة المُستثمر فيها غير المُوحدة سابقاً كما لو كانت تلك المنشأة المُستثمر فيها قد تم توحيدها (وبالتالي تكون قد طبقت محاسبة الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣) من التاريخ الذي اكتسبت فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على تلك المنشأة المُستثمر فيها على أساس متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تُعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي. وعندما

يقع التاريخ الذي اكتُسبت فيه تلك السيطرة قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أي فرق بين:

(١) مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة المثبتة؛

(٢) المبلغ الدفتري السابق لارتباط المنشأة المستثمرة بالمنشأة المُستثمر فيها.

(ب) إذا لم تكن المنشأة المُستثمر فيها أعمالاً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣)، فإن المنشأة المستثمرة تقيس الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك المنشأة المستثمر فيها غير الموحدة سابقاً كما لو كانت تلك المنشأة المُستثمر فيها قد تم توحيدها (بتطبيق طريقة الاستحواذ المُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ولكن بدون إثبات أية شهرة للمنشأة المُستثمر فيها) من التاريخ الذي اكتسبت فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على تلك المنشأة المُستثمر فيها على أساس متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تُعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي. وعندما يقع التاريخ الذي اكتُسبت فيه تلك السيطرة قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أي فرق بين:

(١) مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة المثبتة؛

(٢) المبلغ الدفتري السابق لارتباط المنشأة المستثمرة بالمنشأة المُستثمر فيها.

ج٤أ عندما يكون من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) قياس أصول منشأة مُستثمر فيها والتزاماتها والحصص غير المسيطرة فيها وفقاً للفقرة ج٤(أ) أو (ب)، فيجب على المنشأة المستثمرة ما يلي:

(أ) إذا كانت المنشأة المُستثمر فيها أعمالاً، فإن المنشأة المستثمرة تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ اعتباراً من تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن يكون تاريخ الاستحواذ المفترض هو بداية أسبق فترة يمكن عملياً أن تُطبق لها الفقرة ج٤(أ)، والتي قد تكون هي الفترة الحالية.

(ب) إذا لم تكن المنشأة المُستثمر فيها أعمالاً، فإن المنشأة المستثمرة تطبق طريقة الاستحواذ الموضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ولكن بدون إثبات أية شهرة للمنشأة المُستثمر فيها اعتباراً من تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن يكون تاريخ الاستحواذ المفترض هو بداية أسبق فترة يمكن عملياً أن تطبق لها الفقرة ج٤(ب)، والتي قد تكون هي الفترة الحالية.

ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أسبق فترة يمكن عملياً أن تُطبق لها هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يقع تاريخ الاستحواذ المفترض قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أي فرق بين:

(ج) مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة المثبتة؛

(د) المبلغ الدفتري السابق لارتباط المنشأة المستثمرة بالمنشأة المُستثمر فيها.

وإذا كانت أسبق فترة يمكن عملياً أن تُطبق لها هذه الفقرة هي الفترة الحالية، فيجب إثبات تعديل حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

ج٤ب عندما تطبق المنشأة المستثمرة الفقرتين ج٤ وج٤أ، وكان التاريخ الذي اكتُسبت فيه تلك السيطرة وفقاً لهذا المعيار بعد تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ المُنقح في ٢٠٠٨ (المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨))، فإن الإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ في الفقرتين ج٤ وج٤أ يجب أن تكون إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨). وإذا اكتُسبت السيطرة قبل تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨)، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق إمّا المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (الصادر في ٢٠٠٤).

ج٤ج عندما تطبق المنشأة المستثمرة الفقرتين ج٤ وج٤أ، وكان التاريخ الذي اكتُسبت فيه تلك السيطرة وفقاً لهذا المعيار بعد تاريخ سريان المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ المُنقح في ٢٠٠٨ (المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (٢٠٠٨))، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق متطلبات هذا المعيار لجميع الفترات التي وُجّدت فيها بأثر رجعي المنشأة المُستثمر فيها وفقاً للفقرتين ج٤ وج٤أ. وإذا اكتُسبت السيطرة قبل تاريخ سريان المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (٢٠٠٨)، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق إمّا:

(أ) متطلبات هذا المعيار لجميع الفترات التي وُجّدت فيها بأثر رجعي المنشأة المُستثمر فيها وفقاً للفقرتين ج٤ وج٤أ؛ أو

(ب) متطلبات نسخة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ الصادرة في ٢٠٠٣ (المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (٢٠٠٣)) لتلك الفترات السابقة لتاريخ سريان المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (٢٠٠٨) وبعد ذلك متطلبات هذا المعيار للفترات اللاحقة.

ج٥ في تاريخ التطبيق الأولي، إذا خلصت المنشأة المستثمرة إلى أنها لن توحد منشأة مُستثمر فيها كانت تُوحَّد وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس حصتها في المنشأة المُستثمر فيها بالمبلغ الذي كان سيتم قياسها به إذا كانت متطلبات هذا المعيار سارية عندما أصبحت المنشأة المستثمرة مرتبطة بالمنشأة المُستثمر فيها (ولكنها لم تكتسب السيطرة وفقاً لهذا المعيار)، أو عندما فقدت السيطرة عليها. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي. وعندما يقع التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة المستثمرة مرتبطة بالمنشأة المُستثمر فيها (ولكنها لم تكتسب السيطرة وفقاً لهذا المعيار)، أو الذي فقدت فيه السيطرة عليها، قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛

(ب) المبلغ المُثبت لحصة المنشأة المستثمرة في المنشأة المُستثمر فيها.

ج٥أ إذا كان من غير الممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) قياس الحصة في المنشأة المُستثمر فيها وفقاً للفقرة ج٥، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق متطلبات هذا المعيار في بداية أسبق فترة يمكن عملياً أن تُطبق لها الفقرة ج٥، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أسبق فترة يمكن عملياً أن تُطبق لها هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يقع التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة المستثمرة مرتبطة بالمنشأة المُستثمر فيها (ولكنها لم تكتسب السيطرة وفقاً لهذا المعيار)، أو الذي فقدت فيه السيطرة عليها، قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛

(ب) المبلغ المثبت لحصة المنشأة المستثمرة في المنشأة المُستثمر فيها.

وإذا كانت أسبق فترة يمكن عملياً أن تُطبق لها هذه الفقرة هي الفترة الحالية، فيجب إثبات تعديل حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

ج٦ كانت الفقرات ٢٣ و٢٥ وب٩٤ وب٩٦ - ب٩٩ تعديلات للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ أجريت في عام ٢٠٠٨ ورُحلت إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. وفيما عدا الحالات التي تطبق فيها المنشأة الفقرة ج٣، أو تكون مُطالبة بأن تطبق الفقرات ج٤ - ج٥أ، يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في تلك الفقرات كما يلي:

(أ) لا يجوز للمنشأة أن تعيد عرض أي ربح أو خسارة منسوبة لفترات التقرير السابقة لقيامها بتطبيق التعديل الوارد في الفقرة ب٩٤ للمرة الأولى.

(ب) لا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٣ وب٩٦ للمحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في منشأة تابعة بعد اكتساب السيطرة، على التغيرات التي حدثت قبل قيام المنشأة بتطبيق هذه التعديلات للمرة الأولى.

(ج) لا يجوز للمنشأة أن تعيد عرض المبلغ الدفتري لاستثمار في منشأة تابعة سابقة إذا كانت قد فقدت السيطرة قبل تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٢٥ وب٩٧ - ب٩٩ للمرة الأولى. وإضافة لذلك، لا يجوز للمنشأة أن تعيد حساب أي مكسب أو خسارة من فقدان السيطرة على منشأة تابعة والذي حدث قبل تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٢٥ وب٩٧ - ب٩٩ للمرة الأولى.

الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرة"

ج٦أ على الرغم من الإشارات إلى الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي (الفترة السابقة مباشرةً) الواردة في الفقرات ج٣ب - ج٥أ، يمكن للمنشأة أن تعرض أيضاً معلومات مقارنة مُعدَّلة لأية فترات أسبق معروضة، ولكنها ليست مُطالبة بالقيام بذلك. وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة مُعدلة لأية فترات سابقة، فيجب أن تُقرأ جميع الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرةً"، الواردة في الفقرات ج٣ب - ج٥أ، على أنها "أسبق فترة مقارنة مُعدلة معروضة".

ج٦ب إذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة غير مُعدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بشكل واضح المعلومات التي لم تُعدَّل، وأن تنص على أنها قد أُعدت على أساس مختلف، وأن توضح ذلك الأساس.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٧ إذا طبقت منشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

ج٨ يحل هذا المعيار محل المتطلبات المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠٠٨).

ج٩ يحل هذا المعيار أيضاً محل تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢ "التوحيد. المنشآت ذات الغرض الخاص".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١١
الترتيبات المشتركة

الهدف

١ **يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل المنشآت التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة (أي "ترتيبات مشتركة").**

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، يعرف هذا المعيار السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه عن طريق تقييم حقوقها وواجباتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والواجبات وفقاً لنوع ذلك الترتيب المشترك.

النطاق

٣ **يجب أن تطبق هذا المعيارَ جميعُ المنشآت التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك.**

الترتيبات المشتركة

٤ **الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة.**

٥ **يكون للترتيب المشترك الخصائص الآتية:**

(أ) **الأطراف مُقيدة بترتيب تعاقدي (انظر الفقرات ب٢-ب٤).**

(ب) **الترتيب التعاقدي يمنح طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب (انظر الفقرات ٧-١٣).**

٦ **الترتيب المشترك إمّا أن يكون "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".**

السيطرة المشتركة

٧ **السيطرة المشتركة هي التقاسم المُتفق عليه تعاقدياً للسيطرة على ترتيب، ولا يتحقق ذلك إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة المو افقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.**

٨ يجب على المنشأة التي تكون طرفاً في ترتيب أن تُقيِّم ما إذا كان الترتيب التعاقدي يمنح جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، السيطرة بشكل جماعي على الترتيب. وتسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، بشكل جماعي على الترتيب عندما يجب عليهم أن يتصرفوا معاً لتوجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة).

٩ ما أن يُحدَّد أن جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، تسيطر بشكل جماعي على الترتيب، فإن السيطرة المشتركة لا تتحقق إلا عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر بشكل جماعي على الترتيب.

١٠ في الترتيب المشترك، لا يسيطر طرف واحد على الترتيب بمفرده. ويمكن لطرف لديه سيطرة مشتركة على ترتيب أن يمنع أياً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة منهم، من السيطرة على الترتيب.

١١ يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى لو لم يكن لجميع أطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب. ويميز هذا المعيار الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (مشاركون في عملية مشتركة أو مشاركون في مشروع مشترك) عن الأطراف التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

١٢ سيلزم المنشأة أن تمارس الاجتهاد الشخصي عند تقييم ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، لديها سيطرة مشتركة على أحد الترتيبات. ويجب على المنشأة أن تجري هذا التقييم عن طريق مراعاة جميع الحقائق والظروف (انظر الفقرات ب٥-ب١١).

١٣ إذا تغيرت الحقائق والظروف، فيجب على المنشأة أن تعيد تقييم ما إذا كانت لا تزال لديها سيطرة مشتركة على الترتيب.

أنواع الترتيب المشترك

١٤ يجب على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق وواجبات الأطراف في الترتيب.

١٥ العملية المشتركة هي ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب. وتُسمى تلك الأطراف بالمشاركين في عملية مشتركة.

١٦ المشروع المشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب. وتُسمى تلك الأطراف بالمشاركين في مشروع مشترك.

١٧ تمارس المنشأة الاجتهاد الشخصي عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويجب على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه عن طريق مراعاة حقوقها وواجباتها الناشئة عن الترتيب. وتُقيّم المنشأة حقوقها والتزاماتها عن طريق مراعاة الهيكل والشكل النظامي للترتيب، والشروط التي اتفقت عليها الأطراف في الترتيب التعاقدي، وعند الاقتضاء، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ب١٢-ب٣٣).

١٨ تكون الأطراف أحياناً مُقيدة باتفاق إطاري يحدد الشروط التعاقدية العامة لمباشرة واحد أو أكثر من الأنشطة. وقد يحدد الاتفاق الإطاري أن تؤسس الأطراف ترتيبات مشتركة مختلفة للتعامل مع أنشطة محددة تشكل جزءاً من الاتفاق. ورغم أن تلك الترتيبات المشتركة تتعلق بالاتفاق الإطاري نفسه، فقد يكون نوعها مختلفاً إذا اختلفت حقوق وواجبات الأطراف عند مباشرة الأنشطة المختلفة التي تم تناولها في الاتفاق الإطاري. وبالتالي، يمكن أن توجد العمليات المشتركة والمشروعات المشتركة معاً عندما تباشر الأطراف الأنشطة المختلفة التي تشكل جزءاً من الاتفاق الإطاري نفسه.

١٩ إذا تغيرت الحقائق والظروف، فيجب على المنشأة أن تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه قد تغير.

القوائم المالية لأطراف في ترتيب مشترك

العمليات المشتركة

٢٠ يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الآتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:

(أ) أصوله، بما في ذلك نصيبه من أي أصول مُحتفظ بها بشكل مشترك؛

(ب) التزاماته، بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تحملها بشكل مشترك؛

(ج) إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئ عن العملية المشتركة؛

(د) نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة؛

(هـ) مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.

٢١ يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المتعلقة بحصته في العملية المشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة على أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات بعينها.

٢١أ عندما تستحوذ المنشأة على حصة في عملية مشتركة يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، فإن المنشأة يجب عليها أن تطبق، بقدر حصتها وفقاً للفقرة ٢٠، كافة مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة في تلك المعايير فيما يتعلق بتجميع الأعمال. وينطبق هذا على الاستحواذ على كل من الحصص الأولية والحصص الإضافية في العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً. وتحدد الفقرات ب٣٣أ – ب٣٣د المحاسبة عن الاستحواذ على حصة في مثل هذه العملية المشتركة.

٢٢ تم تحديد المحاسبة عن معاملات مثل بيع أصول، أو المساهمة بها أو شرائها، بين منشأة وعملية مشتركة تكون المنشأة مشاركة فيها، في الفقرات ب٣٤-ب٣٧.

٢٣ يجب أيضاً على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليها، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ إذا كان لذلك الطرف حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة. وإذا لم يكن للطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليها، حقوق في الأصول، ولا واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بتلك العملية المشتركة، فيجب عليه أن يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة على تلك الحصة.

المشروعات المشتركة

٢٤ يجب على المشارك في مشروع مشترك أن يُثبت حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو مُحدد في ذلك المعيار.

٢٥ يجب على الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، ما لم يكن له تأثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة يجب عليه أن يحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١).

القوائم المالية المنفصلة

٢٦ يجب على المشارك في عملية مشتركة أو المشارك في مشروع مشترك أن يحاسب في قوائمه المالية المنفصلة عن حصته في:

(أ) العملية المشتركة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢؛

(ب) المشروع المشترك وفقاً للفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة".

٢٧ يجب على الطرف الذي يشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب في قوائمه المالية المنفصلة عن حصته في:

(أ) العملية المشتركة وفقاً للفقرة ٢٣؛

(ب) المشروع المشترك وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ما لم يكن للمنشأة تأثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة يجب عليها أن تطبق الفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١).

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الترتيب المشترك	ترتيب يكون لطرفين أو أكثر **سيطرة مشتركة** عليه.
السيطرة المشتركة	التقاسم المُتفق عليه تعاقدياً للسيطرة على ترتيب، ولا يتحقق ذلك إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.
العملية المشتركة	**ترتيب مشترك** يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة **مشتركة** على الترتيب حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.
المشارك في عملية مشتركة	طرف في **عملية مشتركة** له سيطرة **مشتركة** على تلك العملية المشتركة.
المشروع المشترك	**ترتيب مشترك** يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة **مشتركة** على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.
المشارك في مشروع مشترك	طرف في **مشروع مشترك** له سيطرة **مشتركة** على ذلك المشروع المشترك.
طرف في ترتيب مشترك	منشأة تشارك في **ترتيب مشترك**، بغض النظر عمّا إذا كانت لتلك المنشأة سيطرة **مشتركة** على الترتيب.
الكيان المنفصل	هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت ذات الشخصية الاعتبارية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب نظام، بغض النظر عمّا إذا كان لتلك المنشآت شخصية اعتبارية.

المصطلحات الآتية مُعرَّفة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وهي مُستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المُحددة لها في تلك المعايير:

- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها
- طريقة حقوق الملكية
- السلطة
- حقوق الحماية
- الأنشطة ذات الصلة
- القوائم المالية المنفصلة
- التأثير المهم

الملحق ب
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-٢٧ ، وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

ب١ تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فإن جميع الحقائق والظروف الخاصة بنمط واقع بعينه سيلزم تقويمها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدي (الفقرة ٥)

ب٢ يمكن الاستدلال على الترتيبات التعاقدية بطرق عديدة. فغالباً -ولكن ليس دائماً- ما يكون الترتيب التعاقدي الواجب النفاذ مكتوباً، عادةً في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن أيضاً أن تنشئ الآليات النظامية ترتيبات واجبة النفاذ، إمّا بحد ذاتها أو مقترنة بعقود بين الأطراف.

ب٣ عندما تُهيكل الترتيبات المشتركة من خلال كيان منفصل (انظر الفقرات ب١٩-ب٣٣)، فإن الترتيب التعاقدي، أو بعض جوانبه، سيتم تضمينه في بعض الحالات في النظام الأساسي أو الميثاق أو اللوائح الخاصة بالكيان المنفصل.

ب٤ يُحدد الترتيب التعاقدي الشروط التي تشارك بناءً عليها الأطراف في النشاط موضوع الترتيب. ويتناول الترتيب التعاقدي بشكل عام أموراً مثل:

(أ) غرض الترتيب المشترك ونشاطه وأمده.

(ب) كيفية تعيين أعضاء مجلس الإدارة، أو الجهة الحاكمة المُعادِلة له، في الترتيب المشترك.

(ج) عملية اتخاذ القرار: الأمور التي تتطلب قرارات من جانب الأطراف، وحقوق تصويت الأطراف، ومستوى الدعم المطلوب لتلك الأمور. وتحدد عملية اتخاذ القرار المنصوص عليها في الترتيب التعاقدي السيطرة المشتركة على الترتيب (انظر الفقرات ب٥-ب١١).

(د) رأس المال أو المساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف.

(هـ) كيفية تقاسم الأطراف للأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات أو الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرات ٧-١٣)

ب٥ عند تقييم ما إذا كانت للمنشأة سيطرة مشتركة على ترتيب ما، يجب على المنشأة أن تُقيّم أولاً ما إذا كان جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، يسيطرون على الترتيب. ويعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ السيطرة، ويجب أن يُستخدم هذا التعريف عند تحديد ما إذا كان جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، عرضة لعوائد متقلبة، أو لهم حقوق فيها، من ارتباطهم بالترتيب ولهم القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطتهم على الترتيب. وعندما يكون جميع الأعضاء، أو مجموعة منهم، قادرين بشكل جماعي على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر بشكل جماعي على الترتيب.

ب٦ بعد استنتاج أن جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، تسيطر على الترتيب بشكل جماعي، يجب على المنشأة أن تُقيّم ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الترتيب. ولا تتحقق السيطرة المشتركة إلا عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر بشكل جماعي على الترتيب. وقد يتطلب تقييم ما إذا كان الترتيب يُسيطر عليه جميعُ أطرافه، أو مجموعةٌ منهم، أو يُسيطر عليه طرفٌ واحدٌ من أطرافه بمفرده، اجتهاداً شخصياً.

ب٧ تؤدي أحياناً عملية اتخاذ القرار المُتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي – بشكل ضمني – إلى سيطرة مشتركة. فعلى سبيل المثال، افترض أن طرفين أسسا ترتيباً لكل منهما فيه ٥٠% من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدي بينهما أن ٥١% على الأقل من حقوق

التصويت لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. في هذه الحالة، وافق الطرفان بشكل ضمني على أن تكون لهما سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لا يمكن اتخاذها بدون موافقة الطرفين.

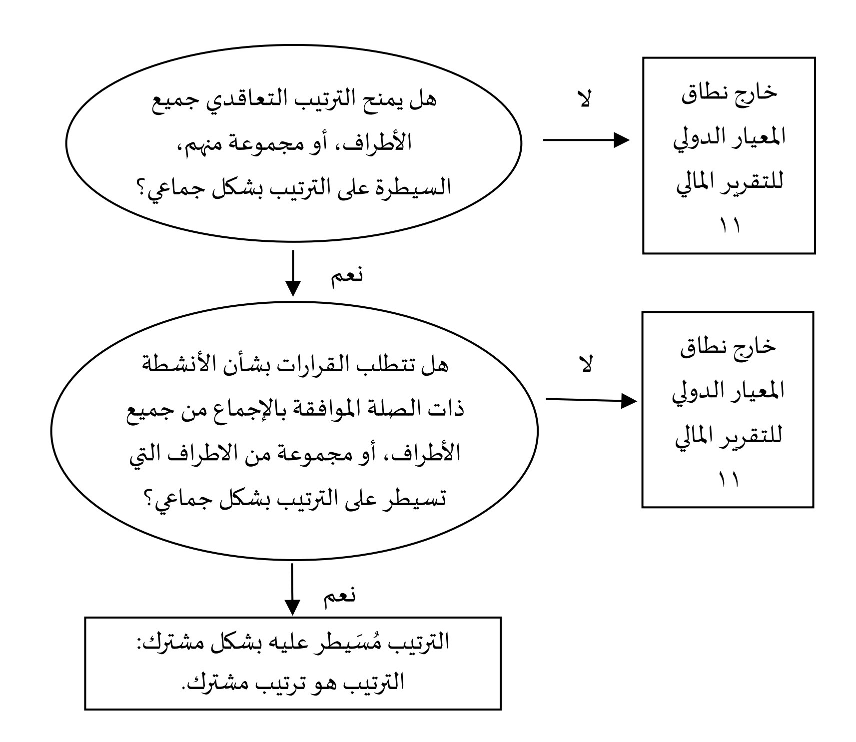
ب٨ في ظروف أخرى، يتطلب الترتيب التعاقدي حداً أدنى من نسبة حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. وعندما يمكن تحقيق ذلك الحد الأدنى من نسبة حقوق التصويت المطلوبة من خلال الموافقة الجماعية لأكثر من توليفة واحدة من الأطراف، فإن ذلك الترتيب لا يُعد ترتيباً مشتركاً ما لم يحدد الترتيب التعاقدي الأطراف (أو توليفة الأطراف) التي يتعين أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلة تطبيقية
مثال ١ افترض أن ثلاثة أطراف أسسوا ترتيباً: (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب، و(ب) لديه ٣٠%، و(ج) لديه ٢٠%. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ) و(ب) و(ج) أن ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب. وبرغم أن (أ) يمكنه منع أي قرار، فإنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج لموافقة (ب). فشروط ترتيبهم التعاقدي التي تتطلب على الأقل ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تعني بشكل ضمني أن (أ) و(ب) لهما سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب لا يمكن اتخاذها بدون موافقة كل من (أ) و(ب). مثال ٢ افترض ترتيباً بين ثلاثة أطراف: (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب، ولدى كل من (ب) و(ج) ٢٥%. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ) و(ب) و(ج) أن ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب. وبرغم أن (أ) يمكنه منع أي قرار، فإنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج لموافقة إمّا (ب) أو (ج). في هذا المثال، (أ) و(ب) و(ج) يسيطرون بشكل جماعي على الترتيب. وبالرغم من ذلك، هناك أكثر من توليفة واحدة من الأطراف يمكن أن تتفق معاً لتصل إلى ٧٥% من حقوق التصويت (أي إمّا (أ) و(ب) أو (أ) و(ج)). في مثل هذه الحالة، يلزم أن يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف توليفة الأطراف التي يتعين أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب ليكون ترتيباً مشتركاً. مثال ٣ افترض ترتيباً فيه (أ) و(ب) لدى كل منهما نسبة ٣٥% من حقوق التصويت في الترتيب، في حين أن الـ ٣٠% المتبقية مُتفرقة على نطاق واسع. وتتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة المصادقة من قبل أغلبية حقوق التصويت. تكون للطرفين (أ) و(ب) سيطرة مشتركة على الترتيب فقط إذا حدد الترتيب التعاقدي أن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كل من (أ) و(ب).

ب٩ يعني مُتطلب الموافقة بالإجماع أن أي طرف له سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع أن يمنع أياً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة منهم، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (بشأن الأنشطة ذات الصلة) بدون موافقته. وإذا كان مُتطلب الموافقة بالإجماع يتعلق فقط بالقرارات التي تمنح طرفاً حقوق حماية وليس بقرارات حول الأنشطة ذات الصلة بالترتيب، فإن ذلك الطرف لا يكون طرفاً له سيطرة مشتركة على الترتيب.

ب١٠ قد يتضمن الترتيب التعاقدي فقرات حول حل النزاعات، مثل التحكيم. وقد تسمح هذه الأحكام باتخاذ القرارات في غياب الموافقة بالإجماع بين الأطراف التي لها سيطرة مشتركة. ولا يحول وجود مثل هذه الأحكام دون السيطرة المشتركة على الترتيب، وبالتالي، دون أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً.

تقييم السيطرة المشتركة



ب١١ عندما يكون الترتيب خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، فإن المنشأة تُحاسب عن حصتها في الترتيب وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

أنواع الترتيب المشترك (الفقرات ١٤-١٩)

ب١٢ تؤسَّس الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (على سبيل المثال، كوسيلة لتتقاسم الأطراف التكاليف والمخاطر، أو كوسيلة توفر للأطراف الوصول إلى تقنية جديدة أو أسواق جديدة)، ويمكن أن تُؤسَّس باستخدام هياكل وأشكال نظامية مختلفة.

ب١٣ لا تتطلب بعض الترتيبات أن يتم مُباشرة النشاط موضوع الترتيب في كيان منفصل. وبالرغم من ذلك، تنطوي ترتيبات أخرى على تأسيس كيان منفصل.

ب١٤ يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة، المطلوب بموجب هذا المعيار، على حقوق الأطراف وواجباتها الناشئة عن الترتيب في السياق العادي للأعمال. ويصنف هذا المعيار الترتيبات المشتركة إمّا على أنها عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة. فعندما يكون للمنشأة حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإن الترتيب يكون عملية مشتركة. وعندما يكون للمنشأة حقوق في صافي أصول الترتيب، فإن الترتيب يكون مشروعاً مشتركاً. وتحدد الفقرات ب١٥-ب٣٣ التقييم الذي تجريه المنشأة عند تحديد ما إذا كانت تمتلك حصة في عملية مشتركة أو حصة في مشروع مشترك.

تصنيف الترتيب المشترك

ب١٥ كما جاء في الفقرة ب١٤، يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من الأطراف أن تُقيِّم حقوقها وواجباتها الناشئة عن الترتيب. وعند إجراء ذلك التقييم، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) هيكل الترتيب المشترك (انظر الفقرات ب١٦-ب٢١).

(ب) عند هيكلة الترتيب من خلال كيان منفصل:

(١) الشكل النظامي للكيان المنفصل (انظر الفقرات ب٢٢-ب٢٤)؛

(٢) شروط الترتيب التعاقدي (انظر الفقرات ب٢٥-ب٢٨)؛

(٣) الحقائق والظروف الأخرى، عند الاقتضاء (انظر الفقرات ب٢٩-ب٣٣).

هيكل الترتيب المشترك

الترتيبات المشتركة غير المُهيكلة من خلال كيان منفصل

ب١٦ الترتيب المشترك الذي لم يُهيكل من خلال كيان منفصل هو عملية مشتركة. وفي مثل هذه الحالات، يحدد الترتيب التعاقدي حقوق الأطراف في الأصول، والواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، وحقوق الأطراف في الإيرادات المقابلة وواجباتهم تجاه المصروفات المقابلة.

ب١٧ يصف الترتيب التعاقدي غالباً طبيعة الأنشطة موضوع الترتيب وكيف تنوي الأطراف معاً مُباشرة تلك الأنشطة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توافق الأطراف في ترتيب مشترك على أن تُصنِّع معاً منتجاً، بحيث يكون كل طرف مسؤولاً عن مهمة محددة ويستخدم كل منهم أصوله ويتحمل التزاماته الخاصة به. ويمكن أن يحدد الترتيب التعاقدي أيضاً كيفية تقاسم الأطراف للإيرادات والمصروفات المشتركة فيما بينها. وفي مثل هذه الحالة، يُثبت كل مشارك في العملية المشتركة في قوائمه المالية الأصول والالتزامات المُستخدمة للمهمة المحددة، ويثبت نصيبه في الإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب التعاقدي.

ب١٨ في حالات أخرى، قد توافق الأطراف في ترتيب مشترك على سبيل المثال، على أن تتقاسم وتشغل معاً أحد الأصول. وفي مثل هذه الحالة، يحدد الترتيب التعاقدي حقوق الأطراف في الأصل الذي يتم تشغيله بشكل مشترك، وكيفية تقاسم مخرجات أو إيراد الأصل وتكاليف التشغيل بين الأطراف. ويحاسب كل مشارك في العملية المشتركة عن نصيبه في الأصل المشترك ونصيبه المتفق عليه في أي التزامات، ويثبت نصيبه في المخرجات والإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب التعاقدي.

الترتيبات المشتركة المُهيكلة من خلال كيان منفصل

ب١٩ يمكن أن يكون الترتيب المشترك، الذي يُحتفظ فيه بالأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب في كيان منفصل، إمّا مشروعاً مشتركاً أو عمليةً مشتركةً.

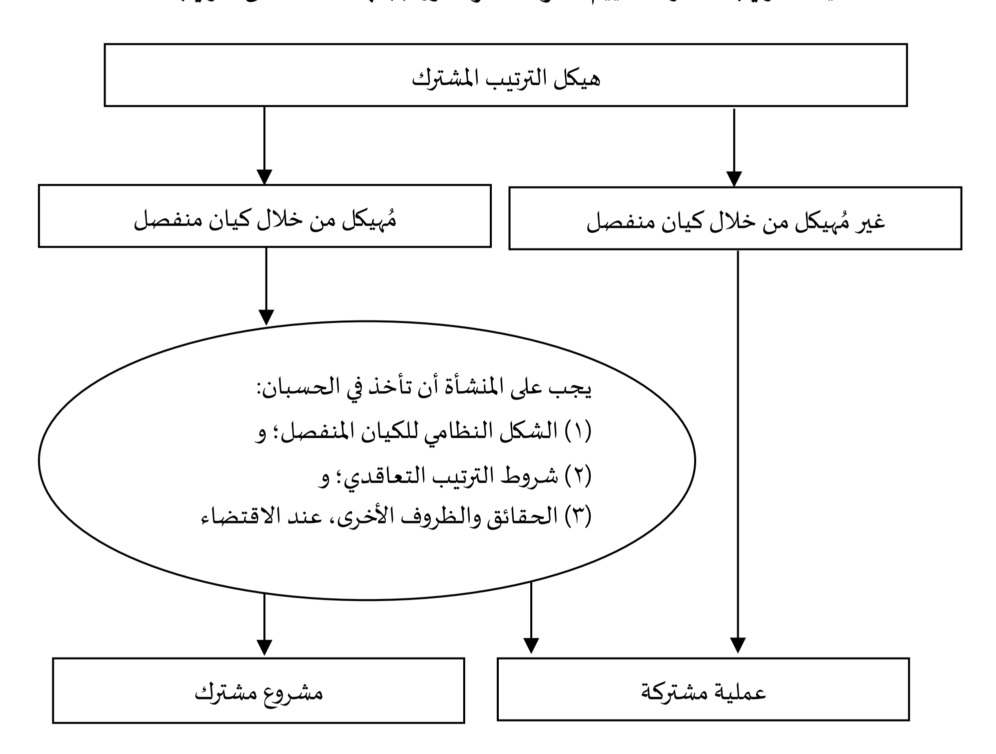
ب٢٠ يعتمد ما إذا كان الطرف يُعد مشاركاً في عملية مشتركة أو مشاركاً في مشروع مشترك على حقوق الطرف في الأصول، وواجباته تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب والمُحتفظ بها في الكيان المنفصل.

ب٢١ كما جاء في الفقرة ب١٥، فعندما تُهيكل الأطراف ترتيباً مشتركاً في كيان منفصل، يلزم أن تقيِّم الأطراف ما إذا كان الشكل النظامي للكيان المنفصل، وشروط الترتيب التعاقدي، وعند الاقتضاء، أي حقائق وظروف أخرى تمنحها:

(أ) حقوقاً في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب (أي أن الترتيب عملية مشتركة)؛ أو

(ب) حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الترتيب مشروعاً مشتركاً).

تصنيف الترتيب المشترك: تقييم حقوق الأطراف وواجباتها الناشئة عن الترتيب



الشكل النظامي للكيان المنفصل

ب٢٢ يعد الشكل النظامي للكيان المنفصل ذا صلة عند تقييم نوع الترتيب المشترك. فالشكل النظامي يساعد في التقييم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول وواجباتها تجاه الالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل، مثل ما إذا كانت الأطراف تمتلك حصصاً في الأصول المُحتفظ بها في الكيان المنفصل أو ما إذا كانت مُلزمة بالالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل.

ب٢٣ على سبيل المثال، قد تنفذ الأطراف الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل، يتسبب شكله النظامي في أن يتم أخذه هو في حد ذاته في الحسبان (أي أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل تُعد أصول والتزامات الكيان المنفصل وليست أصول والتزامات الأطراف). وفي مثل هذه الحالة، يبيّن تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً. ومع ذلك، يمكن أن تطغى الشروط المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي (انظر الفقرات ب٢٥-ب٢٨)، وعند الاقتضاء، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ب٢٩-ب٣٣) على تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل.

ب٢٤ يُعد تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف، بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل، كافياً لاستنتاج أن الترتيب يُعد عملية مشتركة فقط إذا كانت الأطراف تنفذ الترتيب المشترك في شكل كيان منفصل لا يفصل شكله النظامي بين الأطراف والكيان المنفصل (أي أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل تُعد أصول والتزامات الأطراف).

تقييم شروط الترتيب التعاقدي

ب٢٥ في كثير من الحالات، تتسق الحقوق والواجبات المُتفق عليها بين الأطراف في ترتيباتهم التعاقدية، أو لا تتعارض، مع الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي هُيكل فيه الترتيب.

ب٢٦ في حالات أخرى، تستخدم الأطراف الترتيب التعاقدي لعكس أو تعديل الحقوق والواجبات الممنوحة بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي هُيكل فيه الترتيب.

مثال تطبيقي
مثال ٤ افترض أن طرفين أنشآ ترتيباً مشتركاً في منشأة لها صفة اعتبارية. ويمتلك كل طرف حصة ملكية بنسبة ٥٠% في هذه المنشأة. وتتيح الصفة الاعتبارية فصل المنشأة عن مُلاكها، ونتيجة لذلك تُعد الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في المنشأة أصول والتزامات المنشأة ذات الصفة الاعتبارية. وفي مثل هذه الحالة، يبين تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل أن الأطراف لها حقوق في صافي أصول الترتيب. وبالرغم من ذلك، عدلت الأطراف سمات المنشأة من خلال ترتيبهم التعاقدي بحيث يمتلك كل منها حصة في أصول المنشأة ذات الصفة الاعتبارية، ويكون كل منها مُلزم بالتزامات المنشأة ذات الصفة الاعتبارية، بنسبة معينة. ويمكن أن تتسبب مثل هذه التعديلات التعاقدية في سمات المنشأة في أن يكون الترتيب عملية مشتركة.

ب٢٧ يقارن الجدول الآتي بين الشروط الشائعة في الترتيبات التعاقدية للأطراف في عملية مشتركة والشروط الشائعة في الترتيبات التعاقدية للأطراف في مشروع مشترك. وأمثلة الشروط التعاقدية الواردة في الجدول الآتي ليست شاملة:

تقييم شروط الترتيب التعاقدي		
	العملية المشتركة	**المشروع المشترك**
شروط الترتيب التعاقدي	يمنح الترتيب التعاقدي الأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	يمنح الترتيب التعاقدي الأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الكيان المنفصل، وليست الأطراف، هو الذي لديه حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب).
الحقوق في الأصول	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك يتقاسمون جميع الحصص (مثلاً الحقوق أو صكوك الملكية أو التملك) في الأصول المتعلقة بالترتيب بنسبة محددة (مثلاً بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع الأنشطة المُنفذة من خلال الترتيب والتي تُعزى للأطراف بشكل مباشر).	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأصول المنقولة إلى الترتيب أو المُقتناة لاحقاً من قبل الترتيب المشترك هي أصول الترتيب. والأطراف ليس لها حصص (أي ليس لها حقوق أو صكوك ملكية أو تملك) في أصول الترتيب.
الواجبات تجاه الالتزامات	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك تتقاسم جميع الالتزامات والواجبات والتكاليف والمصروفات بنسبة محددة (مثلاً بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع الأنشطة المُنفذة من خلال الترتيب والتي تُعزى للأطراف بشكل مباشر).	يحدد الترتيب التعاقدي أن الترتيب المشترك يكون ملزماً بديون وواجبات الترتيب. يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك ملتزمون أمام الترتيب فقط بقدر استثمارات كل منهم في الترتيب أو بقدر واجبات كل منهم بالمساهمة في الترتيب بأي رأس مال غير مدفوع أو إضافي، أو بكليهما.

تقييم شروط الترتيب التعاقدي		
	العملية المشتركة	**المشروع المشترك**
	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك ملزمون بالمطالبات المرفوعة من قبل أطراف ثالثة	ينص الترتيب التعاقدي على أن دائني الترتيب المشترك ليس لهم حق الرجوع على أي طرف فيما يتعلق بديون أو واجبات الترتيب.
الإيرادات والمصروفات والربح أو الخسارة	يحدد الترتيب التعاقدي تخصيص الإيرادات والمصروفات على أساس الأداء النسبي لكل طرف في الترتيب المشترك. فعلى سبيل المثال، قد يحدد الترتيب المشترك أن تُخصص الإيرادات والمصروفات على أساس الطاقة الإنتاجية التي يستخدمها كل طرف في مصنع يتم تشغيله بشكل مشترك، والتي يمكن أن تختلف عن حصة ملكيتهم في الترتيب المشترك. وفي حالات أخرى، قد تتفق الأطراف على تقاسم الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب على أساس نسبة محددة مثل حصة ملكية الأطراف في الترتيب. ولا يحول هذا دون أن يكون الترتيب عملية مشتركة إذا كان للأطراف حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدي نصيب كل طرف في الربح أو الخسارة المتعلقة بأنشطة الترتيب.
الضمانات	تُطالَب الأطراف في الترتيب المشترك غالباً بأن تقدم ضمانات إلى أطراف ثالثة تتلقى، على سبيل المثال، خدمة من الترتيب أو تقدم تمويلاً له. ولا يحدد تقديم مثل هذه الضمانات، أو تعهد الأطراف بتقديمها، في حد ذاته، أن الترتيب المشترك يُعد عملية مشتركة. والسمة التي تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك يُعد عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً هي ما إذا كان على الأطراف واجبات تجاه الالتزامات المتعلقة بالترتيب (والتي ربما تكون الأطراف قد قدمت أو لم تقدم ضماناً لبعضها).	

ب٢٨ عندما يحدد الترتيب التعاقدي أن للأطراف حقوقاً في الأصول، وعليها واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإنها تُعد أطرافاً في عملية مشتركة ولا يلزمها أن تأخذ في الحسبان الحقائق والظروف الأخرى (الفقرات ب٢٩-ب٣٣) لأغراض تصنيف الترتيب المشترك.

تقييم الحقائق والظروف الأخرى

ب٢٩ عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدي أن للأطراف حقوقاً في الأصول، وعليها واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، يجب على الأطراف أن تأخذ في الحسبان الحقائق والظروف الأخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب يُعد عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً.

ب٣٠ قد يُهيكَل ترتيب مشترك في كيان منفصل يفصل شكله النظامي بين الأطراف والكيان المنفصل. وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المُتفق عليها بين الأطراف حقوق الأطراف في الأصول وواجباتها تجاه الالتزامات، لكن أخذ الحقائق والظروف الأخرى في الحسبان يمكن أن يؤدي إلى تصنيف مثل هذا الترتيب على أنه عملية مشتركة. وسيكون هذا هو الحال عندما تمنح الحقائق والظروف الأخرى الأطراف حقوقاً في الأصول، وترتب عليها واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.

ب٣١ عندما تُصمم أنشطة الترتيب بشكل رئيسي لتوفير مخرجات للأطراف، فإن هذا يبين أن للأطراف حقوقاً فيما يقارب جميع المنافع الاقتصادية لأصول الترتيب. ويضمن غالباً أطراف مثل هذا الترتيب حصولهم على المخرجات المُقدمة من قبل الترتيب من خلال منع الترتيب من بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة.

ب٣٢ يتمثل أثر الترتيب الذي بمثل هذا التصميم والغرض في أن الالتزامات التي يتحملها الترتيب يتم الوفا بها، في جوهر الأمر، بالتدفقات النقدية المُستلمة من الأطراف من خلال شرائهم للمخرجات. وعندما تكون الأطراف هي المصدر الوحيد تقريباً للتدفقات النقدية التي تسهم في استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يبين أن الأطراف عليها واجب تجاه الالتزامات المتعلقة بالترتيب.

مثال تطبيقي

مثال ٥

افترض أن طرفين قاما بهيكلة ترتيب مشترك في منشأة ذات شخصية اعتبارية (المنشأة (ج))، يمتلك كل طرف حصة ملكية فيها بنسبة ٥٠%. والغرض من الترتيب هو تصنيع مواد يحتاج إليها الطرفان لعمليات التصنيع الفردية الخاصة بهما. ويضمن الترتيب أن يشغل الطرفان المرفق الذي يُنتج المواد بالمواصفات الكمية والنوعية الخاصة بالأطراف.

يبين مبدئياً الشكل النظامي للمنشأة (ج) (منشأة ذات شخصية اعتبارية) التي تُنفَّذ من خلالها الأنشطة أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في المنشأة (ج) هي أصول والتزامات المنشأة (ج). ولا يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف أن للأطراف حقوقاً في أصول المنشأة (ج)، أو عليها واجبات تجاه التزاماتها. ومن ثمّ، يبين الشكل النظامي للمنشاة (ج) وشروط الترتيب التعاقدي أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً.

وبالرغم من ذلك، تأخذ الأطراف في الحسبان أيضاً جوانب الترتيب الآتية:

- اتفق الطرفان على شراء جميع المخرجات التي تنتجها المنشأة (ج) بنسبة ٥٠:٥٠. ولا تستطيع المنشأة (ج) أن تبيع أياً من المخرجات إلى أطراف ثالثة، ما لم يُصادق على هذا طرفا الترتيب. ونظراً لأن غرض الترتيب هو تزويد الطرفين بالمنتج الذي يحتاجان إليه، فمن المتوقع أن مثل هذه المبيعات للأطراف الثالثة لن تكون شائعة ولن تكون جوهرية.
- يُحدد كلا الطرفين سعر المخرجات المُباعة إليهما بما يغطي تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تحملتها المنشاة (ج). وعلى أساس هذا النموذج التشغيلي، فإن المقصود من الترتيب هو أن يعمل عند مستوى التعادل.

من نمط الواقع أعلاه، تُعد الحقائق والظروف الآتية ذات صلة:

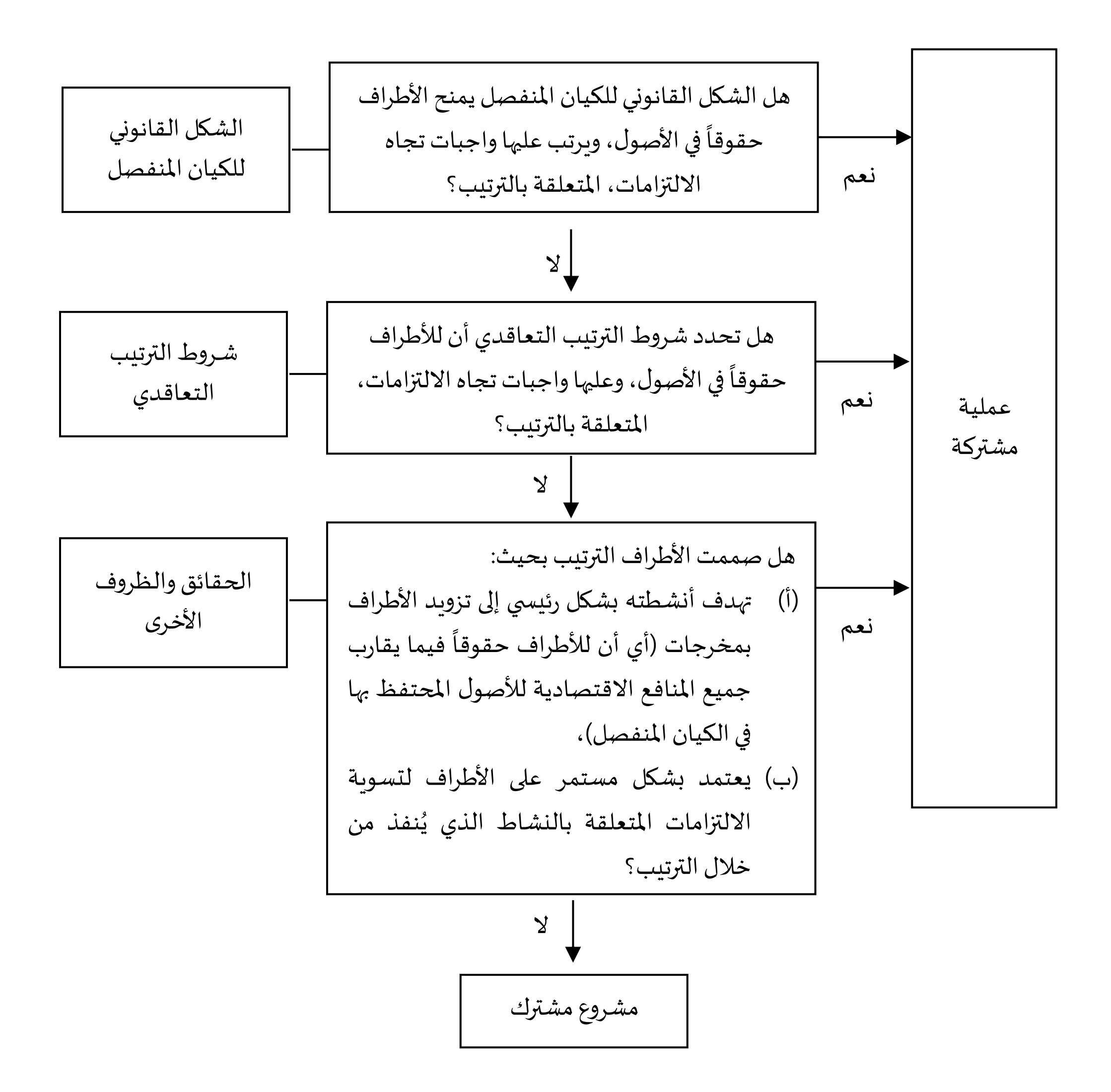
- يعكس الواجب الذي على الطرفين بشراء جميع المخرجات التي تنتجها المنشاة (ج) اعتماد المنشأة (ج) الحصري على الطرفين في توليد التدفقات النقدية، وبالتالي يتحمل الطرفان واجباً بتمويل تسوية التزامات المنشأة (ج).
- حقيقة أن الطرفين لهما حقوق في جميع المخرجات التي تنتجها المنشاة (ج) تعني أن الطرفين يستهلكان جميع المنافع الاقتصادية لأصول المنشأة (ج)، وبناءً عليه، لديهما حقوق فيها.

تبين تلك الحقائق والظروف أن الترتيب يُعد عملية مشتركة. ولن يتغير الاستنتاج المتعلق بتصنيف الترتيب المشترك في هذه الظروف إذا باع الطرفان نصيبهما من المخرجات إلى أطراف ثالثة، بدلاً من أن يقوما باستخدامه بنفسيهما في عملية تصنيع لاحقة.

وإذا غير الطرفان شروط الترتيب التعاقدي بحيث كان الترتيب قادراً على بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة، فإن هذا سيؤدي إلى تحمل المنشأة (ج) لمخاطر الطلب والمخزون والائتمان. وفي ظل ذلك التصور، سيتطلب مثل هذا التغير في الحقائق والظروف إعادة تقييم تصنيف الترتيب المشترك. وستبين مثل هذه الحقائق والظروف أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً.

ب٣٣ يعكس المخطط الآتي التقييم الذي تتبعه المنشأة لتصنيف الترتيب عندما يكون مهيكلاً من خلال كيان منفصل:

تصنيف ترتيب مشترك مُهيكل من خلال كيان منفصل



القوائم المالية لأطراف في ترتيب مشترك (الفقرتين ٢١أ و٢٢)

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة

ب٣٣أ عندما تستحوذ المنشأة على حصة في عملية مشتركة يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، يجب عليها أن تطبق، بقدر حصتها وفقاً للفقرة ٢٠، كافة مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة وفقاً لتلك المعايير فيما يتعلق بتجميع الأعمال. وتتضمن مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) قياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات بالقيمة العادلة، بخلاف البنود التي وردت استثناءات لها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعايير الأخرى؛

(ب) إثبات التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي تم فيها تكبد التكاليف والحصول على الخدمات، باستثناء أن تكاليف إصدار أوراق الدين أو الملكية يتم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛[١]

(ج) إثبات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الإثبات الأولي للأصول والالتزامات، باستثناء التزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الإثبات الأولي للشهرة، وفقاً لما يتطلبه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" لتجميع الأعمال؛

(د) إثبات الزيادة في العوض المنقول عن صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، إن وجدت، على أنها شهرة؛

(هـ) اختبار الهبوط في قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، على الأقل مرة في السنة ومتى كان هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الوحدة، وفقاً لما يتطلبه المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" للشهرة المستحوذ عليها في تجميع أعمال.

ب٣٣ب تنطبق الفقرات ٢١أ وب٣٣أ أيضاً على إنشاء عملية مشتركة إذا ساهم أحد الأطراف المشاركة في العملية المشتركة عند إنشائها بأعمال قائمة، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ومع ذلك، فإن تلك الفقرات لا تنطبق على إنشاء العملية المشتركة إذا كانت كافة الأطراف المشاركة في العملية المشتركة تسهم فقط في العملية المشتركة عند إنشائها بأصول أو مجموعات أصول لا تشكل أعمالاً.

ب٣٣ج قد يزيد المشارك في عملية مشتركة حصته في عملية مشتركة لا تشكل أنشطتها أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، وذلك بالاستحواذ على حصص إضافية في العملية المشتركة. في هذه الحالات، لا يتم إعادة قياس الحصة المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة إذا كان المشارك في العملية المشتركة يحتفظ بالسيطرة المشتركة.

ب٣٣ج أ قد يكتسب طرف مشارك في عملية مشتركة، لكن ليست له سيطرة مشتركة عليها، سيطرة مشتركة على العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. وفي مثل هذه الحالات، لا يُعاد قياس الحصص المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة.

ب٣٣د لا تنطبق الفقرات ٢١أ و ب٣٣أ-ب٣٣ج على الاستحواذ على حصة في عملية مشتركة عندما تكون الأطراف التي تتشارك السيطرة، بما في ذلك المنشأة المستحوذة على الحصة في العملية المشتركة، واقعة تحت سيطرة واحدة من نفس الطرف أو الأطراف النهائية المسيطرة قبل وبعد الاستحواذ، وتلك السيطرة ليست عرضية.

المحاسبة عن مبيعات الأصول إلى عملية مشتركة أو المساهمات بأصول في عملية مشتركة

ب٣٤ عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة، مثل بيع أصول أو المساهمة بها، فإنها تجري المعاملة مع الأطراف الأخرى في العملية المشتركة، ولهذا، يجب على المشارك في العملية المشتركة أن يثبت المكاسب والخسائر الناتجة عن مثل هذه المعاملة فقط بقدر حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة.

ب٣٥ عندما توفر مثل هذه المعاملات دليلاً على حدوث انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها إلى العملية المشتركة، أو التي سيتم المساهمة بها في العملية المشتركة، أو دليلاً على حدوث خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإن تلك الخسائر يجب إثباتها بالكامل من قبل المشارك في العملية المشتركة.

المحاسبة عن مشتريات الأصول من عملية مشتركة

ب٣٦ عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة، مثل شراء أصول، فلا يجوز للمنشأة أن تُثبت نصيبها من المكاسب والخسائر حتى تعيد بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث.

[١] إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الإشارة الواردة في هذه التعديلات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

ب٣٧ عندما توفر مثل هذه المعاملات دليلاً على حدوث انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها، أو على حدوث خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإن المشارك في العملية المشتركة يجب عليه إثبات نصيبه من تلك الخسائر.

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول وسحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار في تاريخ أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

ج١أ عدّل الإصدار "القوائم المالية الموحدة والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢)، الصادر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج٢-ج٥، وج٧-ج١٠، وج١٢، وأضاف الفقرات ج١ب، وج١٢أ، وج١٢ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

ج١أأ عدّل الإصدار "المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١)، الصادر في مايو ٢٠١٤، العنوان بعد الفقرة ب٣٣ وأضاف الفقرات ٢١أ، وب٣٣أ-ب٣٣د، وج١٤أ والعناوين المتعلقة بها. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي في الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. يسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات في فترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج١أب أضافت التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ب٣٣ج أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على المعاملات التي تكتسب فيها سيطرة مشتركة في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

التحول

ج١ب على الرغم من متطلبات الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يلزم المنشأة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ للفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ (الفترة السابقة مباشرة). ويجوز للمنشأة أيضاً أن تعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات مقارنة سابقة، ولكنها ليست مطالبة بالقيام بذلك.

المشروعات المشتركة. التحول من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية

ج٢ عند التحول من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تثبت استثمارها في المشروع المشترك كما هو في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ويجب أن يقاس ذلك الاستثمار الأولي على أنه مجموع المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات التي كانت المنشأة قد وحدتها سابقاً تناسبياً، بما في ذلك أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ. وإذا ارتبطت الشهرة سابقاً بوحدة أكبر لتوليد النقد، أو بمجموعة من وحدات توليد النقد، فيجب على المنشأة أن تخصص الشهرة للمشروع المشترك على أساس المبالغ الدفترية النسبية للمشروع المشترك ووحدة أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ارتبطت بها الشهرة.

ج٣ يُعد الرصيد الافتتاحي للاستثمار المُحدد وفقاً للفقرة ج٢ أنه التكلفة المفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولي. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٤٠-٤٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) على الرصيد الافتتاحي للاستثمار لتقييم ما إذا كانت قيمة الاستثمار

قد هبطت، ويجب عليها أن تُثبت أية خسارة هبوط على أنها تعديل للأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ولا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" عندما تُثبت المنشأة استثماراً في مشروع مشترك ناتج عن تطبيق متطلبات التحول للمشروعات المشتركة التي تم توحيدها سابقاً تناسبياً.

ج٤ إذا أدى تجميع جميع الأصول والالتزامات المُوحدة سابقاً تناسبياً، إلى صافي أصول سالب، فيجب على المنشأة أن تُقيّم ما إذا كانت عليها واجبات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب على المنشأة أن تُثبت الالتزام المقابل. وإذا خلصت المنشأة إلى أنه ليست عليها واجبات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، فلا يجوز لها أن تُثبت الالتزام المقابل ولكن يجب عليها أن تعدل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ويجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة – جنباً إلى جنب – مع نصيبها المتراكم غير المُثبت من خسائر مشروعاتها المشتركة كما في بداية الفترة السابقة مباشرةً وفي التاريخ الذي يُطبَّق فيه هذا المعيار لأول مرة.

ج٥ يجب على المنشأة أن تفصح عن تفصيل الأصول والالتزامات التي جُمعت في بند مستقل واحد لرصيد الاستثمار كما في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ويجب أن يُعد الإفصاح بطريقة مجمعة لجميع المشروعات المشتركة التي تطبق عليها المنشأة متطلبات التحول المُشار إليها في الفقرات ج٢-ج٦.

ج٦ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تحاسب عن استثمارها في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١).

العمليات المشتركة. التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات

ج٧ عند تحول المنشأة من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في عملية مشتركة، يجب عليها، في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أن تلغي إثبات الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه سابقاً باستخدام طريقة حقوق الملكية وأي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) وأن تُثبت نصيبها من كل من الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة، بما في ذلك أية شهرة ربما تكون قد شكلت جزءاً من المبلغ الدفتري للاستثمار.

ج٨ يجب على المنشأة أن تحدد حصتها في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة على أساس حقوقها وواجباتها بنسبة محددة وفقاً للترتيب التعاقدي. وتقيس المنشأة المبالغ الدفترية الأولية للأصول والالتزامات عن طريق فصلها عن المبلغ الدفتري للاستثمار في بداية الفترة السابقة مباشرةً على أساس المعلومات التي تستخدمها المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

ج٩ فيما يتعلق بأي فرق ناشئ عن الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه سابقاً باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١)، وصافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أية شهرة، فإن هذا الفرق يجب أن:

(أ) تتم المقاصة بينه وبين أية شهرة تتعلق بالاستثمار مع تعديل أي فرق متبقٍ مقابل الأرباح المُبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً، إذا كان صافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أية شهرة، أكبر من الاستثمار (وأي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار المنشأة) الملغى إثباته.

(ب) يُعدَّل مقابل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرة، إذا كان صافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أية شهرة، أقل من الاستثمار (وأي بنود أخرى تشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة) الملغى إثباته.

ج١٠ يجب على أية منشأة تتحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات أن تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغى إثباته، والأصول والالتزامات المثبتة، مع تعديل أي فرق متبقٍ مقابل الأرباح المبقاة، في بداية الفترة السابقة مباشرةً.

ج١١ لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ عندما تُثبت المنشأة الأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في عملية مشتركة.

أحكام التحول في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة

ج١٢ يجب على المنشأة التي كانت، وفقاً للفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧، تحاسب سابقاً عن حصتها في عملية مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة على أنها استثمار بالتكلفة أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن:

(أ) تُلغي إثبات الاستثمار وتُثبت الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة بالمبالغ المُحددة وفقاً للفقرات ج٧-ج٩.

(ب) تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغى إثباته، والأصول والالتزامات المُثبتة، مع تعديل أي فرق متبقٍ في الأرباح المبقاة، في بداية الفترة السابقة مباشرةً.

ج١٣ لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ عندما تُثبت المنشأة الأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في عملية مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة الناتجة عن تطبيق متطلبات التحول للعمليات المشتركة المُشار إليها في الفقرة ج١٢.

الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرةً"

ج١٣أ على الرغم من الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرةً" في الفقرات ج٢-ج١٢، يمكن أن تعرض المنشأة أيضاً معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها ليست مطالبة بالقيام بذلك. وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة، فيجب أن تُقرأ جميع الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرةً" الواردة في الفقرات ج٢-ج١٢ على أنها "أسبق فترة مقارنة معدلة معروضة".

ج١٣ب إذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بشكل واضح المعلومات التي لم تُعدل، وأن تبين أنها أُعدت على أساس مختلف، وأن توضح ذلك الأساس.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج١٤ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة

ج١٤أ عدّل الإصدار "المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١)، الصادر في مايو ٢٠١٤، العنوان بعد الفقرة ب٣٣ وأضاف الفقرات ٢١أ، وب٣٣أ-ب٣٣د، وج١أأ والعناوين المتعلقة بها. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي لا تشكل أنشطتها أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، لتلك الاستحواذات التي حدثت من بداية أول فترة تطبق فيها المنشأة تلك التعديلات. ونتيجة لذلك، فإن المبالغ المثبتة للاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي حدثت في الفترات السابقة لا يجوز تعديلها.

سحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

ج١٥ يحل هذا المعيار محل المعايير الدولية للتقرير المالي الآتية:

(أ) المعيار الدولي للمحاسبة ٣١ "الحصص في المشروعات المشتركة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٣ "المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة – المساهمات غير النقدية من قبل المشاركين في المشروعات المشتركة".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢
"الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

ب ١٢ (ب) (٧) (إضافة)

ب١٢ لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة – ذات أهمية نسبية – للمنشأة معدة التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٧) الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة من العمليات غير المستمرة.

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) (٧) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

ب١٣ (ز) (إضافة)

ب١٣ ...

(أ) ...

(ز) مصروف أو دخل ضريبة الدخل ومصروف الزكاة.

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ز) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

ب١٦ (ب) (إضافة)

ب١٦ ...

(أ)...

(ب) ربح أو خسارة بعد الضريبة والزكاة من العمليات غير المستمرة.

سبب الإضافة:

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

ب١٦ أ (إضافة فقرة)

ب١٦أ يجب على المنشأة أن تفصح عن أسماء كل المنشآت الأخرى المستثمر فيها بغض النظر عن الأهمية النسبية لهذه الاستثمارات.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ب١٦ لاشتراط الإفصاح عن أسماء المنشآت الأخرى التي تمتلك المنشأة حصصاً فيها. وسبب إضافة هذا الإفصاح لأثره الهام على المستثمر المحلي الذي تتأثر قراراته بطبيعة استثمارات المنشأة.

ب١٦ب (إضافة فقرة)

ب١٦ب إذا لم تكن الشركة المستثمر فيها مدرجة في السوق السعودية، فيجب الإفصاح عما يلي:

أ. طبيعة نشاطها.

ب. الأصول المالية التقليدية مثل: الودائع لأجل في بنوك تقليدية، والاستثمارات في السندات.

ج. الالتزامات المالية التقليدية مثل: القروض والسحب على المكشوف من بنوك تقليدية، والسندات.

د. الإفصاح عن إيرادات الفوائد من الأدوات المالية التقليدية مثل: الودائع التقليدية والسندات أيا كان مبلغها، بشكل منفصل عن بقية عوائد التمويل.

هـ. إذا كانت الشركة المستثمر فيها من الشركات المالية (بنك – شركة استثمار - شركة تمويل- شركة تأمين- وساطة مالية، ونحوها) فيجب الإفصاح عن تصنيفها إذا توفر (على سبيل المثال، متوافقة مع الشريعة – غير متوافقة) في السوق التي تعمل به.

و. إذا لم يمكن عملياً توفير المعلومات أعلاه أو بعضها، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسباب عدم توفر هذه المعلومات.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ب١٦أ لاشتراط الإفصاح عن معلومات إضافية عن المنشآت الأخرى غير المدرجة في السوق السعودية. وسبب هذه الإضافة أهمية هذه الإفصاحات للمستثمر المحلي الذي قد لا يتمكن من الوصول إلى القوائم المالية للمنشآت المستثمر فيها.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢
الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى

الهدف

١ **يهدف هذا المعيار إلى مُطالبة المنشأة بأن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:**

(أ) طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى، والمخاطر المرتبطة بها؛

(ب) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) الاجتهادات والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد:

(١) طبيعة حصتها في منشأة أو ترتيب آخر؛

(٢) نوع الترتيب المشترك الذي لها حصة فيه (الفقرات ٧–٩)؛

(٣) استيفائها لتعريف المنشأة الاستثمارية، عند الاقتضاء (الفقرة ٩(أ))؛

(ب) معلومات عن حصصها في:

(١) المنشآت التابعة (الفقرات ١٠–١٩)؛

(٢) الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرات ٢٠–٢٣)؛

(٣) المنشآت المُهيكلة التي لا تخضع لسيطرة المنشأة (المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة) (الفقرات ٢٤–٣١).

٣ إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار، مع الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، الهدف الوارد في الفقرة ١، فيجب على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق ذلك الهدف.

٤ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم للوفاء بهدف الإفصاح ومدى التركيز الذي ينبغي إيلاؤه لكل متطلب في هذا المعيار. ويجب عليها تجميع أو تفصيل الإفصاحات بحيث لا تُحجب المعلومات المفيدة سواءً بتضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بتجميع بنود لها خصائص مختلفة (انظر الفقرات ب٢–ب٦).

النطاق

٥ يجب أن تطبق هذا المعيار المنشأةُ التي لها حصة في أي مما يلي:

(أ) منشآت تابعة

(ب) ترتيبات مشتركة (أي عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة)

(ج) منشآت زميلة

(د) منشآت مُهيكلة غير مُوحدة.

٥أ باستثناء ما هو موضح في الفقرة ب١٧، فإن متطلبات هذا المعيار تنطبق على حصص المنشأة المذكورة في الفقرة ٥، التي تم تصنيفها (أو تم تضمينها في مجموعة استبعاد مُصنفة) على أنها محتفظ بها للبيع أو أنها عمليات غير مستمرة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

٦ لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة أو خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".

(ب) القوائم المالية المنفصلة للمنشأة التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة". وبالرغم من ذلك:

(١) إذا كانت للمنشأة حصص في منشآت مُهيكلة غير مُوحدة وكانت تعد قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فيجب عليها أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٤–٣١ عند إعداد تلك القوائم المالية المنفصلة.

(٢) يجب على المنشأة الاستثمارية التي تعد قوائم مالية يتم فيها قياس كافة منشآتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة وفقاً لهذا المعيار.

(ج) الحصة التي تحتفظ بها منشأة تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليست لها سيطرة مشتركة عليه، ما لم ينتج عن تلك الحصة تأثير مهم على الترتيب أو ما لم تكن حصة في منشأة مُهيكلة.

(د) حصة في منشأة أخرى تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية". وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار:

(١) عندما تكون تلك الحصة حصةً في منشأة زميلة أو مشروع مشترك تُقاس، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ أو

(٢) عندما تكون تلك الحصة حصة في منشأة مُهيكلة غير مُوحدة.

الاجتهادات والافتراضات المهمة

٧ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالاجتهادات والافتراضات المهمة التي وضعتها (والتغييرات الطارئة على تلك الاجتهادات والافتراضات) عند تحديد:

(أ) أنها تسيطر على منشأة أخرى، أي منشأة مستثمر فيها على النحو الموضح في الفقرتين ٥ و٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية المُوحدة"؛

(ب) أن لها سيطرة مشتركة على ترتيب أو لها تأثير مهم على منشأة أخرى؛

(ج) نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عندما يكون الترتيب قد تمت هيكلته من خلال كيان منفصل.

٨ تتضمن الاجتهادات والافتراضات المهمة التي يُفصح عنها وفقاً للفقرة ٧ تلك التي تضعها المنشأة عندما تؤدي التغيرات في الحقائق والظروف إلى تغيير الاستنتاج حول ما إذا كانت للمنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم خلال فترة التقرير.

٩ للالتزام بالفقرة ٧، يجب على المنشأة أن تفصح، على سبيل المثال، عن الاجتهادات والافتراضات المهمة الموضوعة عند تحديد ما يلي:

(أ) أنها لا تسيطر على منشأة أخرى رغم أنها تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

(ب) أنها تسيطر على منشأة أخرى رغم أنها تحتفظ بأقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

(ج) أنها تُعد وكيلاً أو أصيلاً (انظر الفقرات ب٥٨– ب٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠).

(د) أن ليس لها تأثير مهم رغم أنها تحتفظ بـ ٢٠ % أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

(هـ) أن لها تأثيراً مهماً رغم أنها تحتفظ بأقل من ٢٠ % من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

وضع المنشأة الاستثمارية

٩أ **عندما تحدد المنشأة الأم أنها تُعد منشأة استثمارية وفقاً للفقرة ٢٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالاجتهادات والافتراضات المهمة التي وضعتها عند تحديد أنها تُعد منشأة استثمارية. وإذا لم تتوفر في المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية (انظر الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠)، فيجب عليها أن تفصح عن الأسباب التي دعتها مع ذلك إلى استنتاج أنها تُعد منشأة استثمارية.**

٩ب عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، أو عندما لا تَعُد منشأة استثمارية، يجب عليها أن تفصح عن التغير في وضع المنشأة الاستثمارية وأسباب التغير. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة التي تصبح منشأة استثمارية أن تفصح عن أثر التغير في الوضع على القوائم المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:

(أ) مجموع القيمة العادلة، كما في تاريخ تغير الوضع، للمنشآت التابعة التي يتم التوقف عن توحيدها؛

(ب) مجموع المكسب أو الخسارة، إن وجدت، محسوبة وفقاً للفقرة ب١٠١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠؛

(ج) البند أو البنود المستقلة ضمن الربح أو الخسارة المثبت فيها المكسب أو الخسارة (إذا لم تُعرض بشكل منفصل).

الحصص في المنشآت التابعة

١٠ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية المُوحدة من:**

(أ) فهم:

(١) تركيبة المجموعة؛

(٢) الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية (الفقرة ١٢)؛

(ب) تقويم:

(١) طبيعة ومدى القيود المهمة على قدرتها على أن تصل إلى أصول المجموعة أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها (الفقرة ١٣)؛

(٢) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المُهيكلة المُوحدة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرات ١٤–١٧)؛

(٣) تبعات التغيرات في حصة ملكيتها في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة (الفقرة ١٨)؛

(٤) تبعات فقدان السيطرة على منشأة تابعة خلال فترة التقرير (الفقرة ١٩).

١١ عندما تكون القوائم المالية لمنشأة تابعة، والمُستخدمة في إعداد القوائم المالية المُوحدة، في تاريخ أو لفترة تختلف عن تاريخ أو فترة القوائم المالية المُوحدة (انظر الفقرات ب٩٢ وب٩٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تاريخ نهاية فترة التقرير للقوائم المالية لتلك المنشأة التابعة؛

(ب) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية

١٢ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل من منشآتها التابعة التي بها حصص غير مسيطرة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير:

(أ) اسم المنشأة التابعة.

(ب) المقر الرئيسي لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفاً عن المقر الرئيسي).

(ج) نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة.

(د) نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها.

(هـ) الربح أو الخسارة المُخصصة للحصص غير المسيطرة في المنشأة التابعة خلال فترة التقرير.

(و) الحصص غير المسيطرة المتراكمة في المنشأة التابعة في نهاية فترة التقرير.

(ز) معلومات مالية مُختصرة عن المنشأة التابعة (انظر الفقرة ب١٠).

طبيعة ومدى القيود المهمة

١٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) القيود المهمة (مثلاً القيود النظامية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها على أن تصل إلى أصول المجموعة أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها، مثل:

(١) تلك التي تقيد قدرة المنشأة الأم أو منشآتها التابعة على تحويل نقد أو أصول أخرى إلى (أو من) منشآت أخرى ضمن المجموعة.

(٢) الضمانات أو المُتطلبات الأخرى التي قد تقيد توزيعات الأرباح والتوزيعات الرأسمالية الأخرى التي تُدفع، أو القروض والسلف التي تُقدم أو تُسدد، إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة.

(ب) الطبيعة والمدى الذي يمكن به لحقوق حماية الحصص غير المسيطرة أن تقيد بشكل جوهري قدرة المنشأة على أن تصل إلى أصول المجموعة أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها (مثلاً عندما تكون المنشأة الأم ملزمة بأن تسوي التزامات منشأة تابعة قبل تسوية الالتزامات الخاصة بها، أو يكون التصديق من قِبل الحصص غير المسيطرة مطلوباً إمّا لتصل إلى أصول منشأة تابعة أو لتسوي التزاماتها).

(ج) المبالغ الدفترية في القوائم المالية المُوحدة للأصول والالتزامات التي تنطبق عليها تلك القيود.

طبيعة المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في منشآت مُهيكلة مُوحدة

١٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية يمكن أن تتطلب من المنشأة الأم أو من منشآتها التابعة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة مُهيكلة مُوحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرِّض المنشأة المعدة للتقرير لخسارة (مثلاً ترتيبات السيولة أو ضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بواجبات لشراء أصول المنشأة المُهيكلة أو تقديم دعم مالي لها).

١٥ إذا قدمت المنشأة الأم أو أي من منشآتها التابعة، خلال فترة التقرير، ودون أن يكون عليها واجب تعاقدي بأن تقوم بذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مُهيكلة مُوحدة (مثلاً شراء أصول أو أدوات مُصدرة من قبل المنشأة المُهيكلة)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم، بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها المنشأة الأم أو منشآتها التابعة المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي؛

(ب) أسباب تقديم الدعم.

١٦ إذا قدمت المنشأة الأم أو أيٌّ من منشآتها التابعة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تقوم بذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة في السابق ونتج عن تقديم الدعم أن سيطرت المنشأة على المنشأة المُهيكلة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى ذلك القرار.

١٧ يجب على المنشأة أن تفصح عن أية نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة مُهيكلة مُوحدة، بما في ذلك النوايا لمساعدة المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي.

تبعات التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة

١٨ يجب على المنشأة أن تعرض جدولاً يُظهر الآثار المترتبة في حقوق الملكية المعزوة إلى ملاك المنشأة الأم بسبب أي تغيرات في حصص ملكيتها في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة.

تبعات فقدان السيطرة على منشأة تابعة خلال فترة التقرير

١٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن المكسب أو الخسارة، إن وجدت، مُحسوبة وفقاً للفقرة ٢٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، إضافة إلى ما يلي:

(أ) الجزء من ذلك المكسب أو الخسارة المعزو إلى قياس أي استثمار مُحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة؛

(ب) البند أو البنود المستقلة ضمن الربح أو الخسارة المُثبت فيه المكسب أو الخسارة (إذا لم تعرض بشكل منفصل).

الحصص في المنشآت التابعة غير المُوحدة (المنشآت الاستثمارية)

١٩أ يجب على المنشأة الاستثمارية التي تكون مُطالبة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، بأن تطبق الاستثناء من التوحيد وأن تحاسب بدلاً من ذلك عن استثمارها في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٩ب لكل منشأة تابعة غير مُوحدة، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) اسم المنشأة التابعة؛

(ب) المقر الرئيسي لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفاً عن المقر الرئيسي)؛

(ج) نسبة حصة الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة الاستثمارية، ونسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها إذا كانت مختلفة عن نسبة حصة الملكية.

١٩ج إذا كانت المنشأة الاستثمارية هي المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أخرى، فيجب على المنشأة الأم أن تقدم أيضاً الإفصاحات الواردة في البنود ١٩ب(أ)–(ج) فيما يخص الاستثمارات التي تخضع للسيطرة من قبل منشآتها الاستثمارية التابعة. ويمكن تقديم الإفصاح عن طريق تضمين القوائم المالية للمنشأة التابعة (أو المنشآت التابعة) التي تتضمن المعلومات أعلاه في القوائم المالية للمنشأة الأم.

١٩د يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود مهمة (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية) على قدرة منشأة تابعة غير مُوحدة على تحويل الأموال إلى المنشأة الاستثمارية في شكل توزيعات أرباح نقدية أو على تسديد قروض أو سلف مقدمة للمنشأة التابعة غير المُوحدة من المنشأة الاستثمارية؛

(ب) أي ارتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة تابعة غير مُوحدة، بما في ذلك الارتباطات أو النوايا لمساعدة المنشأة التابعة في الحصول على دعم مالي.

١٩هـ إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها واجب تعاقدي بأن تقوم بذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة تابعة غير مُوحدة (مثلاً شراء أصول المنشأة التابعة، أو أدوات مُصدرة من قبلها، أو مساعدة المنشأة التابعة في الحصول على دعم مالي)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم لكل منشأة تابعة غير مُوحدة؛

(ب) أسباب تقديم الدعم.

١٩و يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة أو من منشآتها التابعة غير المُوحدة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة مهيكلة مسيطر عليها غير مُوحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة المعدة للتقرير لخسارة (مثلاً ترتيبات السيولة أو ضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بواجبات لشراء أصول المنشأة المُهيكلة أو تقديم دعم مالي لها).

١٩ز إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة غير المُوحدة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها واجب تعاقدي بأن تقوم بذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مهيكلة غير مُوحدة لم تسيطر عليها المنشأة الاستثمارية، وإذا نتج عن تقديم الدعم أن سيطرت المنشأة الاستثمارية على المنشأة المُهيكلة، فيجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى القرار بتقديم ذلك الدعم.

الحصص في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة

٢٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:

(أ) الطبيعة والمدى والآثار المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة، بما في ذلك طبيعة و آثار علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين الذين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرتان ٢١ و٢٢)؛

(ب) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرة ٢٣).

طبيعة حصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة، ومداها و آثارها المالية

٢١ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) فيما يخص كل ترتيب مشترك ومنشأة زميلة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير:

(١) اسم الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة.

(٢) طبيعة علاقة المنشأة مع الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة (على سبيل المثال، عن طريق وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة وما إذا كانت استراتيجية لأنشطة المنشأة).

(٣) المقر الرئيسي لأعمال الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة (وبلد التأسيس، عند الاقتضاء وإذا كان مختلفاً عن المقر الرئيسي).

(٤) نسبة حصة الملكية أو نصيب المشاركة المُحتفظ به من قبل المنشأة، ونسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها إذا كانت مختلفة عن نسبة حصة الملكية أو نصيب المشاركة (عند الاقتضاء).

(ب) فيما يخص كل مشروع مشترك ومنشأة زميلة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير:

(١) ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة يُقاس باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة.

(٢) المعلومات المالية المُختصرة عن المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، المحددة في الفقرتين ب١٢ وب١٣.

(٣) القيمة العادلة لاستثمارات المنشأة المعدة للتقرير في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، في حالة المحاسبة عن المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية ووجود سعر سوق معلن للاستثمار.

(ج) المعلومات المالية المحددة في الفقرة ب١٦ عن استثمارات المنشأة في المشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة التي ليست لها أهمية نسبية بمفردها:

(١) بصورة مجمعة لجميع المشروعات المشتركة التي ليست لها أهمية نسبية بمفردها،

(٢) بصورة مجمعة، وبشكل منفصل عن البند (١)، لجميع المنشآت الزميلة التي ليست لها أهمية نسبية بمفردها.

٢١أ لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٢١(ب) و٢١(ج).

٢٢ يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود مهمة (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية بين مستثمرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على مشروع مشترك أو منشأه زميلة) على قدرة المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة على تحويل أموال إلى المنشأة في شكل توزيعات أرباح نقدية، أو على تسديد قروض أو سلف مقدمة من المنشأة.

(ب) عندما تكون القوائم المالية الخاصة بمشروع مشترك أو منشأة زميلة والمُستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية في تاريخ أو لفترة تختلف عن تلك التي للمنشأة:

(١) تاريخ نهاية فترة التقرير للقوائم المالية لذلك المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة؛

(٢) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

(ج) النصيب غير المُثبت من خسائر مشروع مشترك أو منشأة زميلة، لكل من فترة التقرير وبشكل تراكمي، إذا توقفت المنشأة عن إثبات نصيبها من خسائر المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في مشروعات مشتركة ومنشآت زميلة

٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تعهداتها فيما يتعلق بمشروعاتها المشتركة بشكل منفصل عن مبالغ التعهدات الأخرى المحددة في الفقرات ب١٨–ب٢٠.

(ب) الالتزامات المحتملة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" التي تم تحملها فيما يتعلق بحصصها في المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة، ما لم يكن احتمال الخسارة بعيداً (بما في ذلك نصيبها من الالتزامات المحتملة التي تم تحملها بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة)، وذلك بشكل منفصل عن مبلغ الالتزامات المحتملة الأخرى.

الحصص في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة

٢٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

(أ) فهم طبيعة ومدى حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات ٢٦–٢٨)؛

(ب) تقويم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرات ٢٩–٣١).

٢٥ تتضمن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(ب) معلومات عن تعرض المنشأة للمخاطر من ارتباط كان لها مع منشآت مُهيكلة غير مُوحدة في فترات سابقة (مثلاً رعاية المنشأة المُهيكلة)، حتى ولو لم يعد للمنشأة أي ارتباط تعاقدي مع المنشأة المُهيكلة في تاريخ التقرير.

٢٥أ لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ للمنشأة المُهيكلة غير المُوحدة التي تسيطر عليها والتي تعرض لها الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات (١٩أ–١٩ز).

طبيعة الحصص

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية وكمية عن حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، طبيعة المنشأة المُهيكلة والغرض منها وحجمها وأنشطتها وكيفية تمويلها.

٢٧ إذا قامت المنشأة برعاية منشأة مُهيكلة غير مُوحدة لا تقدم عنها المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٩ (مثلاً لأنها لا تمتلك حصة في المنشأة في تاريخ التقرير)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) كيفية تحديدها للمنشآت المُهيكلة التي قامت برعايتها؛

(ب) الدخل من تلك المنشآت المُهيكلة خلال فترة التقرير، بما في ذلك وصف لأنواع الدخل المعروضة؛

(ج) المبلغ الدفتري (في وقت النقل) لجميع الأصول المنقولة لتلك المنشآت المُهيكلة خلال فترة التقرير.

٢٨ يجب على المنشأة أن تعرض المعلومات الواردة في الفقرة ٢٧(ب) و(ج) في شكل جدول، ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبةً، وأن تصنف أنشطتها للرعاية في الأصناف ذات الصلة (انظر الفقرات ب٢– ب٦).

طبيعة المخاطر

٢٩ يجب على المنشأة أن تفصح في شكل جدول ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبةً، عن ملخص لما يلي:

(أ) المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المُثبتة في قوائمها المالية فيما يتعلق بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(ب) البنود المستقلة في قائمة المركز المالي المثبت فيها تلك الأصول والالتزامات.

(ج) أفضل مبلغ يعبر عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، بما في ذلك كيفية تحديد الحد الأقصى للتعرض للخسارة. وفي حالة عدم قدرة المنشأة على أن تقيس بشكل كمي الحد الأقصى لتعرضها للخسارة من حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب.

(د) مقارنة بين المبالغ الدفترية لأصول والتزامات المنشأة التي تتعلق بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة والحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت.

٣٠ إذا قدمت المنشأة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها واجب تعاقدي بأن تقوم بذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة كانت تمتلك سابقاً، أو تمتلك حالياً، حصة فيها (على سبيل المثال، شراء أصول من المنشأة المُهيكلة أو أدوات مُصدرة من قبلها)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم، بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي؛

(ب) أسباب تقديم الدعم.

٣١ يجب على المنشأة أن تفصح عن أية نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة، بما في ذلك النوايا لمساعدة المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الدخل من منشأة مُهيكلة	لغرض هذا المعيار، يتضمن الدخل من منشأة مُهيكلة، على سبيل المثال لا الحصر، الرسوم المتكررة وغير المتكررة والفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب أو الخسائر من إعادة قياس أو إلغاء إثبات الحصص في المنشآت المهيكلة والمكاسب أو الخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى المنشأة المهيكلة.
حصة في منشأة أخرى	لغرض هذا المعيار، تشير الحصة في منشأة أخرى إلى الارتباط التعاقدي وغير التعاقدي الذي يعرِّض المنشأة لتقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن الاستدلال على وجود حصة في منشأة أخرى، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال الاحتفاظ بأدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافة إلى أشكال أخرى من الارتباط مثل تقديم التمويل، ودعم السيولة، والتعزيز الائتماني والضمانات. وتشمل الحصة الوسائل التي يكون للمنشأة من خلالها سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة أخرى. وليس بالضرورة أن تمتلك المنشأة حصة في منشأة أخرى فقط بسبب وجود علاقة عادية بين عميل ومورد.
	توفر الفقرات ب٧– ب٩ معلومات إضافية حول الحصص في المنشآت الأخرى.
	وتشرح الفقرات ب٥٥-ب٥٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ التقلب في العوائد.
المنشأة المُهيكلة	منشأة صممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو ما شابهها من حقوقٍ هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، مثلما هو الحال عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط بينما تُدار الأنشطة ذات الصلة عن طريق ترتيبات تعاقدية.
	وتوفر الفقرات ب٢٢–ب٢٤ معلومات إضافية عن المنشآت المُهيكلة.

تم تعريف المصطلحات الآتية في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، وهي مُستخدمة في هذا المعيار بنفس المعاني المُحددة لها في تلك المعايير:

- المنشأة الزميلة
- القوائم المالية المُوحدة
- السيطرة على منشأة
- طريقة حقوق الملكية
- المجموعة
- المنشأة الاستثمارية
- الترتيب المشترك
- السيطرة المشتركة
- العملية المشتركة
- المشروع المشترك
- الحصة غير المسيطرة
- المنشأة الأم
- حقوق الحماية

- الأنشطة ذات الصلة
- القوائم المالية المنفصلة
- الكيان المنفصل
- التأثير المهم
- المنشأة التابعة

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١–٣١ وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

ب١ تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فإن جميع الحقائق والظروف الخاصة بنمط فعلي بعينه سيلزم تقويمها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

التجميع (الفقرة ٤)

ب٢ يجب على المنشأة أن تقرر، في ضوء ظروفها، مستوى التفصيل الذي توفره للوفاء باحتياجات المستخدمين من المعلومات، وحجم التركيز الذي توليه لمختلف جوانب المتطلبات، وكيفية قيامها بتجميع المعلومات. ومن الضروري إحداث توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة للتجميع بأكثر مما ينبغي.

ب٣ يجوز للمنشأة أن تجمّع الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار للحصص في المنشآت المتشابهة إذا كان التجميع متسقاً مع هدف الإفصاح والمتطلب الوارد في الفقرة ب٤، ولا يحجب المعلومات المقدمة. ويجب على المنشأة أن تفصح عن الكيفية التي جمّعت بها حصصها في المنشآت المتشابهة.

ب٤ يجب على المنشأة أن تعرض معلومات بشكل منفصل للحصص في:

(أ) المنشآت التابعة؛

(ب) المشروعات المشتركة؛

(ج) العمليات المشتركة؛

(د) المنشآت الزميلة؛

(هـ) المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

ب٥ عند تحديد ما إذا كان سيتم تجميع المعلومات، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعلومات الكمية والنوعية عن الخصائص المختلفة لمخاطر وعوائد كل منشأة تدرس تجميعها وأهمية كل منشأة من هذا القبيل للمنشأة المعدة للتقرير. ويجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات بالطريقة التي تبين بشكل واضح لمستخدمي القوائم المالية طبيعة ومدى حصصها في تلك المنشآت الأخرى.

ب٦ من أمثلة مستويات التجميع ضمن فئات المنشآت المحددة في الفقرة ب٤ والتي قد تكون مناسبة:

(أ) طبيعة الأنشطة (مثلا منشأة بحث وتطوير، منشأة توريق بطاقات ائتمان متجددة).

(ب) التصنيف حسب الصناعة.

(ج) الجغرافيا (مثلاً دولة أو إقليم).

الحصص في المنشآت الأخرى

ب٧ تشير الحصة في منشأة أخرى إلى وجود ارتباط تعاقدي وغير تعاقدي يعرِّض المنشأة المعدة للتقرير لتقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. وقد يساعد المنشأة المعدة للتقرير أن تأخذ في الحسبان غرض وتصميم المنشأة الأخرى عندما تُقيّم ما إذا كانت تمتلك حصة في تلك المنشأة، وبناءً عليه، ما إذا كانت مُطالبة بأن تقدم الإفصاحات الواردة في هذا المعيار. ويجب أن ينطوي ذلك التقييم على النظر في المخاطر التي صُممت المنشأة الأخرى لإحداثها والمخاطر التي صُممت المنشأة الأخرى لتمريرها إلى المنشأة المعدة للتقرير والأطراف الأخرى.

ب٨ تتعرض المنشأة المعدة للتقرير عادةً إلى تقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى عن طريق الاحتفاظ بأدوات (مثل أدوات حقوق ملكية أو دين مُصدرة من قبل المنشأة الأخرى) أو وجود ارتباط آخر يستوعب التقلب. فعلى سبيل المثال، افترض أن منشأة مُهيكلة تحتفظ بمحفظة قروض. وتحصل المنشأة المُهيكلة على خدمات مقايضة التعثر في دفع الائتمان من منشأة أخرى (المنشأة المعدة للتقرير) لحماية نفسها من التعثر في أداء مدفوعات الفائدة على القروض ومبلغها الأصلي. ولدى المنشأة المعدة للتقرير ارتباط يعرِّضها لتقلب في العوائد من أداء المنشأة المُهيكلة لأن مقايضة التعثر في دفع الائتمان يستوعب تقلب عوائد المنشأة المُهيكلة.

ب٩ تصمم بعض الأدوات لتحويل المخاطر من المنشأة المعدة للتقرير إلى منشأة أخرى. ومثل هذه الأدوات تُحدث تقلباً في العوائد للمنشأة الأخرى ولكنها عادةً لا تعرض المنشأة المعدة للتقرير إلى تقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. فعلى سبيل المثال، افترض أن منشأة مُهيكلة أُسست لتوفير فرص استثمار للمستثمرين الذين يرغبون في التعرض لمخاطر ائتمان المنشأة س (المنشأة س غير ذات علاقة بأي طرف مشارك في الترتيب). وتحصل المنشأة المُهيكلة على التمويل عن طريق إصدار أوراق دفع لهؤلاء المستثمرين ترتبط بمخاطر ائتمان المنشأة س (أوراق دفع مرتبطة بالائتمان) وتستخدم المتحصلات للاستثمار في محفظة أصول مالية خالية من المخاطر. وتتعرض المنشأة المُهيكلة لمخاطر ائتمان المنشأة س عن طريق الدخول في مقايضة التعثر في دفع الائتمان مع طرف مقايضة مقابل. وتمرر مقايضة التعثر في دفع الائتمان خطر ائتمان المنشأة س إلى المنشأة المُهيكلة في مقابل أتعاب يدفعها طرف المقايضة المقابل. ويحصل المستثمرون في المنشأة المُهيكلة على عائد أعلى يعكس كلاً من عائد المنشأة المُهيكلة من محفظة أصولها وأتعاب مقايضة التعثر في دفع الائتمان. وليس لطرف المقايضة المقابل ارتباط بالمنشأة المُهيكلة يعرضه لتقلب في العوائد من أداء المنشأة المُهيكلة لأن مقايضة التعثر في دفع الائتمان تحول التقلب إلى المنشأة المُهيكلة، بدلاً من استيعاب التقلب في عوائد المنشأة المُهيكلة.

المعلومات المالية المُختصرة عن المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرتين ١٢ و٢١)

ب١٠ فيما يخص كل منشأة تابعة لها حصص غير مسيطرة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) توزيعات الأرباح المدفوعة للحصص غير المسيطرة.

(ب) معلومات مالية مُختصرة عن أصول المنشأة التابعة والتزاماتها وربحها أو خسارتها وتدفقاتها النقدية، تمكِّن المستخدمين من فهم الحصة التي تمتلكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية. ويمكن أن تتضمن تلك المعلومات، على سبيل المثال لا الحصر، الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة والإيراد والربح أو الخسارة ومجموع الدخل الشامل.

ب١١ يجب أن تكون المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرة ب١٠(ب) هي المبالغ قبل عمليات الحذف التي تتم بين شركات المجموعة.

ب١٢ فيما يخص كل مشروع مشترك ومنشأة زميلة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) توزيعات الأرباح المُستلمة من المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة.

(ب) معلومات مالية مُختصرة للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة (انظر الفقرتين ب١٤ وب١٥)، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:

(١) الأصول المتداولة.

(٢) الأصول غير المتداولة.

(٣) الالتزامات المتداولة.

(٤) الالتزامات غير المتداولة.

(٥) الإيراد.

(٦) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

(٧) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(٨) الدخل الشامل الآخر.

(٩) مجموع الدخل الشامل.

ب١٣ بالإضافة إلى المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرة ب١٢، يجب على المنشأة أن تفصح لكل مشروع مشترك ذي أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير عن مبلغ:

(أ) النقد ومُعادِلات النقد المُدرجة في الفقرة ب١٢(ب)(١).

(ب) الالتزامات المالية المتداولة (باستثناء المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين والمبالغ الأخرى مستحقة السداد والمخصصات) المُدرجة في الفقرة ب١٢(ب)(٣).

(ج) الالتزامات المالية غير المتداولة (باستثناء المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين والمبالغ الأخرى مستحقة السداد والمخصصات) المُدرجة في الفقرة ب١٢(ب)(٤).

(د) الإهلاك والاستنفاد.

(هـ) إيراد الفائدة.

(و) مصروف الفائدة.

(ز) مصروف أو دخل ضريبة الدخل.

ب١٤ يجب أن تكون المعلومات المالية المُختصرة المعروضة وفقاً للفقرتين ب١٢ وب١٣ هي المبالغ المُضمَّنة في القوائم المالية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي والخاصة بالمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة (وليس نصيب المنشأة من تلك المبالغ). وإذا حاسبت المنشأة عن حصتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية فيجب ما يلي:

(أ) تعديل المبالغ المُضمَّنة في القوائم المالية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي والخاصة بالمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة لتعكس التعديلات التي أجرتها المنشأة عند استخدام طريقة حقوق الملكية، مثل تعديلات القيمة العادلة التي تم إجراؤها في وقت الاستحواذ والتعديلات التي تم إجراؤها تبعاً للاختلافات في السياسات المحاسبية.

(ب) تقديم المنشأة مطابقةً للمعلومات المالية المُختصرة المعروضة مع المبلغ الدفتري لحصتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة.

ب١٥ يمكن أن تقدم المنشأة المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرتين ب١٢ وب١٣ على أساس القوائم المالية للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة إذا:

(أ) كانت المنشأة تقيس حصتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)؛

(ب) كان المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة لا يعدان قوائم مالية على أساس المعايير الدولية للتقرير المالي وكان إعدادها على ذلك الأساس سيكون غير ممكن عملياً أو سيسبب تكلفة غير مبررة.

في تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تفصح عن الأساس الذي أعدت عليه المعلومات المالية المُختصرة.

ب١٦ يجب على المنشأة أن تفصح بصورة مجمعة عن المبلغ الدفتري لحصصها في جميع المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة التي ليست لها أهمية نسبية بمفردها والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. ويجب على المنشأة أيضاً أن تفصح بشكل منفصل عن المبلغ المجمع لنصيبها مما لتلك المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة من:

(أ) ربح أو خسارة من العمليات المستمرة.

(ب) ربح أو خسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(ج) دخل شامل آخر.

(د) مجموع الدخل الشامل.

تقدم المنشأة الإفصاحات بشكل منفصل للمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة.

ب١٧ عندما تُصنَّف حصة المنشأة في منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة (أو جزء من حصتها في مشروع مشترك أو منشأة زميلة) (أو تُضمَّن في مجموعة استبعاد مُصنَّفة) على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، فإن المنشأة ليست مُطالبة بأن تفصح عن معلومات مالية مُختصرة لتلك المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة وفقاً للفقرات ب١٠–ب١٦.

التعهدات للمشروعات المشتركة (الفقرة ٢٣(أ))

ب١٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي التعهدات التي قدمتها ولكن لم تُثبَت في تاريخ التقرير (بما في ذلك نصيبها من التعهدات المقدمة بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة على مشروع مشترك) والمتعلقة بحصصها في المشروعات المشتركة. والتعهدات هي تلك التي قد تؤدي إلى تدفق مستقبلي خارج من النقد أو الموارد الأخرى.

ب١٩ تشمل التعهدات غير المُثبتة التي قد تؤدي إلى تدفق مستقبلي خارج من النقد أو الموارد الأخرى:

(أ) التعهدات غير المثبتة بالمساهمة في توفير تمويل أو موارد نتيجة، على سبيل المثال، لما يلي:

(١) القانون الأساسي أو اتفاقيات الاستحواذ لمشروع مشترك (التي تتطلب، على سبيل المثال، من المنشأة بأن تسهم بأموال على مدى فترة مُحددة).

(٢) المشروعات كثيفة رأس المال التي ينفذها مشروع مشترك.

(٣) واجبات الشراء غير المشروطة، ويشمل ذلك شراء المعدات أو المخزون أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بشرائها من، أو بالنيابة عن، المشروع المشترك.

(٤) التعهدات غير المُثبتة بتقديم قروض أو دعم مالي آخر لمشروع مشترك.

(٥) التعهدات غير المُثبتة بالمساهمة بموارد في مشروع مشترك، مثل الأصول أو الخدمات.

(٦) التعهدات الأخرى غير المُثبتة وغير القابلة للإلغاء فيما يتعلق بمشروع مشترك.

(ب) التعهدات غير المُثبتة للاستحواذ على حصة ملكية طرف آخر (أو جزء من حصة الملكية تلك) في مشروع مشترك إذا وقع أو لم يقع حدث معين في المستقبل.

ب٢٠ توضح المتطلبات والأمثلة الواردة في الفقرتين ب١٨ وب١٩ بعض أنواع الإفصاح المطلوبة بموجب الفقرة ١٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ " الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

الحصص في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات ٢٤–٣١)

المنشآت المُهيكلة

ب٢١ المنشأة المُهيكلة هي منشأة صممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو ما شابهها من حقوقٍ هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، مثلما هو الحال عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط بينما تُدار الأنشطة ذات الصلة عن طريق ترتيبات تعاقدية.

ب٢٢ تتسم المنشأة المُهيكلة غالباً ببعض أو جميع السمات أو الصفات الآتية:

(أ) أنشطة مقيدة.

(ب) هدف محدود ومُعرَّف بدقة، كإنفاذ عقد إيجار يمتاز بالكفاءة الضريبية، أو تنفيذ أنشطة بحث وتطوير، أو توفير مصدر لرأس المال أو تمويل لمنشأة، أو توفير فرص استثمار للمستثمرين عن طريق تمرير المخاطر والمنافع المرتبطة بأصول المنشأة المُهيكلة إلى المستثمرين.

(ج) حقوق ملكية غير كافية لتسمح للمنشأة المُهيكلة بأن تمول أنشطتها بدون دعم مالي تالي الاستحقاق.

(د) تمويل للمستثمرين في شكل أدوات متعددة مرتبطة تعاقدياً وتنشأ عنها نقاط تركز للمخاطر الائتمانية وغيرها (شرائح).

ب٢٣ من أمثلة المنشآت التي تُعد منشآت مُهيكلة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) كيانات التوريق.

(ب) التمويلات المدعومة بالأصول.

(ج) بعض صناديق الاستثمار.

ب٢٤ لا تُعد المنشأة الخاضعة للسيطرة من خلال حقوق التصويت منشأة مُهيكلة فقط بسبب أنها، على سبيل المثال، تحصل على التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة.

طبيعة المخاطر من الحصص في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات ٢٩–٣١)

ب٢٥ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٩–٣١، يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلزم من معلومات إضافية لتحقيق هدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٤(ب).

ب٢٦ من أمثلة المعلومات الإضافية التي، اعتماداً على الظروف، قد تكون ملائمة لتقييم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة عندما تمتلك حصة في منشأة مُهيكلة غير مُوحدة:

(أ) شروط الترتيب التي قد تتطلب من المنشأة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة (مثلاً ترتيبات سيولة أو ضوابط تصنيف ائتماني مرتبطة بواجبات لشراء أصول المنشأة المُهيكلة أو تقديم دعم مالي لها) بما في ذلك:

(١) وصف للأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة المعدة للتقرير لخسارة.

(٢) ما إذا كانت هناك أي شروط من شأنها أن تقيد الواجب.

(٣) ما إذا كانت هناك أي أطراف أخرى تقدم دعماً مالياً، وإذا كان الأمر كذلك، ما هي مرتبة واجب المنشأة المعدة للتقرير مقارنة بواجبات الأطراف الأخرى.

(ب) الخسائر التي تم تحملها من قبل المنشأة خلال فترة التقرير والمتعلقة بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(ج) أنواع الدخل الذي حصلت عليه المنشأة خلال فترة التقرير من حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(د) ما إذا كانت المنشأة مُطالبة باستيعاب خسائر المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة قبل الأطراف الأخرى، والحد الأقصى لمثل هذه الخسائر التي تتحملها المنشأة، ومرتبة ومبالغ الخسائر الممكنة التي تتحملها الأطراف التي تكون مرتبة حصصها أدنى من حصة المنشأة في المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة (إذا كان ذلك ذا صلة).

(هـ) معلومات عن أي ترتيبات سيولة أو ضمانات أو تعهدات أخرى مع أطراف ثالثة، قد تؤثر على القيمة العادلة لحصص المنشأة، أو المخاطر المرتبطة بتلك الحصص، في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(و) أي صعوبات واجهتها المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة في تمويل أنشطتها خلال فترة التقرير

(ز) فيما يتعلق بتمويل المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة، أشكال التمويل (مثلاً ورقة تجارية أو أوراق دفع متوسطة الأجل) والمتوسط المرجح لعمرها. وقد تشمل تلك المعلومات تحليلات لاستحقاق الأصول وتمويل المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة إذا كان للمنشأة المُهيكلة أصول طويلة الأجل مُمولة بتمويل قصير الأجل.

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان والتحول

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

ج١أ أضاف الإصدار "القوائم المالية المُوحدة والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢)، الصادر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج٢أ–ج٢ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

ج١ب عدل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٢ والملحق أ، وأضاف الفقرات ٩أ، و٩ب، و١٩أ–١٩ز، و٢١أ، و٢٥أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق جميع التعديلات الواردة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

ج١ج عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية: تطبيق الاستثناء من التوحيد" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

ج١د أضافت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٤-٢٠١٦"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٦، الفقرة ٥أ، وعدلت الفقرة ب١٧. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك التاريخ.

ج٢ تُشجَّع المنشأة على أن تقدم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإن تقديم بعض الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار لا يجبر المنشأة على أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار أو على أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١) في تاريخ أسبق.

ج٢أ لا يلزم أن تُطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار لأية فترة معروضة تبدأ قبل الفترة السنوية السابقة مباشرةً لأول فترة سنوية يُطبق لها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ج٢ب لا يلزم أن تُطبق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٢٤–٣١ والإرشادات المقابلة لها في الفقرات ب٢١– ب٢٦ من هذا المعيار لأية فترة معروضة تبدأ قبل أول فترة سنوية يُطبق لها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٣ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣
"قياس القيمة العادلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣
قياس القيمة العادلة

الهدف

١ **إن هذا المعيار:**

(أ) **يعرف القيمة العادلة؛**

(ب) **يضع في معيارواحد إطاراً لقياس القيمة العادلة؛**

(ج) **يتطلب إفصاحات عن قياسات القيمة العادلة.**

٢ القيمة العادلة هي قياس مُستند إلى السوق، وليس قياساً خاصاً بمنشأة. وقد تتوفر لبعض الأصول والالتزامات معاملات سوق يمكن رصدها أو معلومات سوق يمكن رصدها. وقد لا تتوفر لأصول والتزامات أخرى معاملات سوق يمكن رصدها ومعلومات سوق يمكن رصدها. ومع ذلك، فإن الهدف من قياس القيمة العادلة في كلتا الحالتين هو نفسه— تقدير السعر الذي يمكن أن تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لنقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو مدين بالالتزام).

٣ عندما لا يتوفر سعر يمكن رصده لأصل أو التزام مطابق، فإن المنشأة تقيس القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقويم آخر يزيد قدر الإمكان من استخدم المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها ويقلل قدر الإمكان من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها. ونظراً لأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، فإنه يتم قياسها باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر. ونتيجة لذلك، فإن نية المنشأة الاحتفاظ بأصل أو تسوية التزام أو الوفاء به بأية صورة أخرى، ليست ذات صلة عند قياس القيمة العادلة.

٤ يركز تعريف القيمة العادلة على الأصول والالتزامات لأنهما الموضوع الرئيسي للقياس المحاسبي. بالإضافة إلى ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والمقيسة بالقيمة العادلة.

النطاق

٥ **ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار آخر، أو يسمح بإجراء قياسات للقيمة العادلة أو بتقديم إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة (وقياسات، مثل القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القياس المُستند إلى القيمة العادلة أو الإفصاحات حول تلك القياسات)، باستثناء ما هو محدد في الفقرتين ٦ و٧.**

٦ لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:

(أ) معاملات الدفع على أساس الأسهم الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"؛

(ب) معاملات الإيجار التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(ج) القياسات التي لديها بعض أوجه التشابه مع القيمة العادلة ولكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" أو قيمة الاستخدام الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

٧ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار غير مطلوبة لما يلي:

(أ) أصول الخطة المقيسة بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين"؛

(ب) استثمارات خطة منافع التقاعد المقيسة بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"؛

(ج) الأصول التي يكون المبلغ الممكن استرداده منها هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

٨ ينطبق إطار قياس القيمة العادلة الموضح في هذا المعيار على كلٍ من القياس الأولي والقياس اللاحق إذا كانت القيمة العادلة مطلوبة، أو مسموحاً بها، بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

القياس

تعريف القيمة العادلة

٩ يعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

١٠ تصف الفقرة ب٢ المنهج العام لقياس القيمة العادلة.

الأصل أو الالتزام

١١ يتم قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام معين. وبناءً عليه، فعند قياس القيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الالتزام إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون تلك الخصائص في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. وتشمل مثل هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:

(أ) حالة الأصل وموقعه؛

(ب) القيود، إن وجدت، على بيع الأصل أو استخدامه.

١٢ سوف يختلف الأثر الواقع على القياس، والناشئ عن خاصية معينة، اعتماداً على الكيفية التي يأخذ بها المشاركون في السوق تلك الخاصية في الحسبان.

١٣ قد يكون الأصل أو الالتزام المقيس بالقيمة العادلة أياً مما يلي:

(أ) أصل أو التزام قائم بذاته (مثل أداة مالية أو أصل غير مالي)؛ أو

(ب) مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات (مثل وحدة لتوليد النقد أو أعمال).

١٤ لأغراض الإثبات أو الإفصاح، يعتمد ما إذا كان الأصل أو الالتزام يُعد أصلاً أو التزاماً قائماً بذاته، أو مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات، على وحدة حسابه. ويجب تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو منصوص عليه في هذا المعيار.

المعاملة

١٥ يفترض قياس القيمة العادلة أن الأصل أو الالتزام تتم مبادلته في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق لبيع الأصل أو لنقل الالتزام في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

١٦ يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو نقل الالتزام تتم إمّا:

(أ) في السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام؛ أو

(ب) في السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام، في حالة عدم وجود سوق رئيسية.

١٧ لا يلزم المنشأة أن تقوم ببحث مستفيض في جميع الأسواق المحتملة لتحديد السوق الرئيسية أو السوق الأكثر نفعاً، في حالة عدم وجود سوق رئيسية، ولكن يجب عليها أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة بشكل معقول. وما لم يثبت عكس ذلك، يُفترض أن السوق التي عادةً تدخل فيها المنشأة في معاملة لبيع الأصل أو نقل الالتزام هي السوق الرئيسية أو السوق الأكثر نفعاً في حالة عدم وجود سوق رئيسية.

١٨ إذا كانت هناك سوق رئيسية للأصل أو الالتزام، فيجب أن يتمثل قياس القيمة العادلة في السعر السائد في تلك السوق (سواءً كان ذلك السعر يمكن رصده بشكل مباشر أو يتم تقديره باستخدام أسلوب تقويم آخر)، حتى ولو كان من المحتمل أن يكون السعر في سوق مختلفة أكثر نفعاً في تاريخ القياس.

١٩ يجب أن يكون للمنشأة قدرة على الوصول إلى السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) في تاريخ القياس. ونظراً لأن المنشآت المختلفة (والأعمال ضمن تلك المنشآت) ذات الأنشطة المختلفة قد تكون لها القدرة على الوصول إلى أسواق مختلفة، فإن السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) لنفس الأصل أو الالتزام قد تكون مختلفة للمنشآت المختلفة (والأعمال ضمن تلك المنشآت). وبناءً عليه، يجب أن تؤخذ السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) (وتبعاً لذلك، المشاركون في السوق) في الحسبان من منظور المنشأة، وبذلك تتم مراعاة الاختلافات فيما بين المنشآت ذات الأنشطة المختلفة.

٢٠ بالرغم من أن المنشأة يجب أن تكون قادرة على الوصول إلى السوق، فإنه لا يلزمها أن تكون قادرة على بيع الأصل المعين أو نقل الالتزام المعين في تاريخ القياس لكي تكون قادرة على قياس القيمة العادلة على أساس السعر في تلك السوق.

٢١ حتى عندما لا تكون هناك سوق يمكن رصدها لتوفير معلومات التسعير بشأن بيع أصل أو نقل التزام في تاريخ القياس، فإن قياس القيمة العادلة يجب أن يفترض أن معاملة تتم في ذلك التاريخ، مع النظر إليها من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو مدين بالالتزام. وتشكّل تلك المعاملة المُفترضة أساساً لتقدير السعر لبيع الأصل أو لنقل الالتزام.

المشاركون في السوق

٢٢ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بافتراض أن المشاركين في السوق يتصرفون بما يحقق لهم أفضل مصلحة اقتصادية.

٢٣ عند وضع تلك الافتراضات، لا يلزم المنشأة أن تحدد مشاركين معينين في السوق. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تحدد الخصائص التي تميز المشاركين في السوق بشكل عام، مع الأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بجميع ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام؛

(ب) السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام؛

(ج) المشاركون في السوق الذين يمكن أن تدخل معهم المنشأة في معاملة في تلك السوق.

السعر

٢٤ القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عمّا إذا كان ذلك السعر يمكن رصده بشكل مباشر أو يتم تقديره باستخدام أسلوب تقويم آخر.

٢٥ لا يجوز تعديل السعر الذي في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) المستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام تبعاً لتكاليف المعاملة. ويجب أن تتم المحاسبة عن تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي. ولا تُعد تكاليف المعاملة من خصائص الأصل أو الالتزام؛ ولكنها تتعلق بكل معاملة على حدة وسوف تختلف اعتماداً على كيفية دخول المنشأة في معاملة لأجل الأصل أو الالتزام.

٢٦ لا تشمل تكاليف المعاملة تكاليف المواصلات. وإذا كان الموقع من خصائص الأصل (كما قد يكون الحال، على سبيل المثال، بالنسبة لسلعة)، فيجب أن يتم تعديل السعر الذي في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) تبعاً للتكاليف التي سيتم تكبدها، إن وجدت، لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

التطبيق على الأصول غير المالية

أقصى و أفضل استخدام للأصول غير المالية

٢٧ إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان قدرة المشارك في السوق على توليد منافع اقتصادية عن طريق استخدام الأصل بأقصى و أفضل استخدام له أو عن طريق بيعه إلى مشارك آخر في السوق سيقوم باستخدام الأصل بأقصى و أفضل استخدام له.

٢٨ إن أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان استخدام الأصل الذي يكون ممكناً من الناحية المادية، وجائزاً من الناحية النظامية، ومجدياً من الناحية المالية، كما يلي:

(أ) إن الاستخدام الذي يكون ممكناً من الناحية المادية يأخذ في الحسبان الخصائص المادية للأصل التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل موقع أو حجم العقار).

(ب) إن الاستخدام الذي يكون جائزاً من الناحية النظامية يأخذ في الحسبان أي قيود نظامية على استخدام الأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل لوائح تقسيم المناطق المنطبقة على العقار).

(ج) إن الاستخدام الذي يكون مجدياً من الناحية المالية يأخذ في الحسبان ما إذا كان استخدام الأصل، الممكن من الناحية المادية والجائز من الناحية النظامية، يولّد دخلاً أو تدفقات نقدية كافية (مع الأخذ في الحسبان تكاليف تحويل الأصل إلى ذلك الاستخدام) لإنتاج العائد الاستثماري الذي سيطلبه المشاركون في السوق من الاستثمار في ذلك الأصل الذي تم وضعه في ذلك الاستخدام.

٢٩ يتم تحديد أقصى وأفضل استخدام من منظور المشاركين في السوق، حتى ولو كانت المنشأة تنوي استخداماً آخراً. وبالرغم من ذلك، فإنه يفترض أن استخدام المنشأة الحالي للأصل غير المالي هو أقصى وأفضل استخدام ما لم يُشر السوق أو عوامل أخرى إلى أن استخداماً مختلفاً من قبل المشاركين في السوق يمكن أن يعظّم من قيمة الأصل.

٣٠ لحماية مركزها التنافسي، أو لأسباب أخرى، قد تنوي المنشأة ألا تستخدم بشكل نشط أصلاً غير مالي تم اقتناؤه أو قد تنوي عدم استخدام الأصل وفقاً لأقصى وأفضل استخدام له. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لأصل غير ملموس تم اقتناؤه وتخطط المنشأة أن تستخدمه بشكل دفاعي عن طريق منع الآخرين من استخدامه. ومع ذلك، فإن المنشأة يجب عليها أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي بافتراض أقصى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق.

فرضية التقويم للأصول غير المالية

٣١ يحدد أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي فرضية التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل كما يلي:

(أ) قد يحقق أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي أقصى قيمة للمشاركين في السوق من خلال استخدام الأصل غير المالي مع أصول أخرى كمجموعة (تم تركيبها أو تهيئتها بأية صورة أخرى للاستخدام) أو مع أصول والتزامات الأخرى (على سبيل المثال "أعمال").

(١) إذا كان أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يستخدم مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى، فإن القيمة العادلة للأصل هي السعر الذي سيتم استلامه في معاملة حالية لبيع الأصل بافتراض أن الأصل سيُستخدم مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى وأن تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول المكملة له والالتزامات المرتبطة بها) ستكون متاحة للمشاركين في السوق.

(٢) تشمل الالتزامات المرتبطة بالأصل وبالأصول المكملة له الالتزامات التي تمول رأس المال العامل، ولكنها لا تشمل الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول بخلاف تلك الواقعة ضمن مجموعة الأصول.

(٣) يجب أن تكون الافتراضات حول أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي متسقة لجميع الأصول (التي يُعد أقصى وأفضل استخدام ملائماً لها) في مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي سيُستخدم ضمنها الأصل.

(ب) قد يحقق أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي أقصى قيمة للمشاركين في السوق على أساس أنه أصل قائم بذاته. وإذا كان أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يستخدم على أساس أنه قائم بذاته، فإن القيمة العادلة للأصل هي السعر الذي سيتم استلامه في معاملة حالية لبيع الأصل لمشاركين في السوق يستخدمون الأصل على أساس أنه قائم بذاته.

٣٢ يُفترض في قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي أن الأصل يتم بيعه بما يتسق مع وحدة الحساب المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي (الذي قد يكون أصلاً منفرداً). ويكون هذا هو الحال حتى عندما يفترض قياس القيمة العادلة أن أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يُستخدم مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى لأن قياس القيمة العادلة يفترض أن المشارك في السوق يحتفظ بالفعل بالأصول المكملة والالتزامات المرتبطة بها.

٣٣ تبين الفقرة ب٣ تطبيق مفهوم فرضية التقويم للأصول غير المالية.

التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

المبادئ العامة

٣٤ يُفترض في قياس القيمة العادلة أنه يتم نقل التزام مالي أو غير مالي أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة (مثل حصص حقوق الملكية المُصدرة على أنها عوض ضمن تجميع أعمال) إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. ويُفترض في نقل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة ما يلي:

(أ) أن الالتزام سيظل قائماً وأن المشارك في السوق المنقول إليه الالتزام سيكون مطالباً بالوفاء به. وأن الالتزام لن تتم تسويته مع الطرف المقابل أو لن يتم التخلص منه بأية صورة أخرى في تاريخ القياس.

(ب) أن أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ستظل قائمة وأن المشارك في السوق المنقول إليه الأداة سيحصل على الحقوق ويتحمل المسؤوليات المرتبطة بالأداة. وأن الأداة لن يتم إلغاؤها أو التخلص منها بأية صورة أخرى في تاريخ القياس.

٣٥ حتى عندما لا تكون هناك سوق يمكن رصدها لتوفير معلومات التسعير بشأن نقل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة (مثلاً لأن القيود التعاقدية أو القيود النظامية الأخرى تمنع نقل مثل هذه البنود)، فقد تكون هناك سوق يمكن رصدها لمثل هذه البنود إذا كانت تحتفظ بها أطراف أخرى على أنها أصول (على سبيل المثال، سند تجاري أو خيار استدعاء على أسهم المنشأة).

٣٦ في جميع الحالات، يجب على المنشأة أن تزيد قدر الإمكان من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل قدر الإمكان من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها وذلك لتحقيق الهدف من قياس القيمة العادلة، وهو تقدير السعر الذي تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لنقل الالتزام أو أداة حقوق الملكية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية التي تحتفظ بها أطراف أخرى على أنها أصول

٣٧ عندما لا يُتاح سعر معلن لنقل التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة أو مشابهة خاصة بالمنشأة ويحتفظ بالبند المطابق طرف آخر على أنه أصل، فإن المنشأة يجب عليها أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالبند المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس.

٣٨ في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

(أ) استخدام السعر المعلن في سوق نشطة للبند المطابق المُحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل، إذا كان ذلك السعر متاحاً.

(ب) استخدام مُدخلات أخرى يمكن رصدها، إذا لم يكن ذلك السعر متاحاً، مثل السعر المعلن في سوق غير نشطة للبند المطابق الذي يحتفظ به طرف آخر على أنه أصل.

(ج) استخدام أسلوب تقويم آخر إذا لم تكن الأسعار التي يمكن رصدها في (أ) و(ب) متاحة، ومثال ذلك:

(١) منهج الدخل (على سبيل المثال، أسلوب القيمة الحالية الذي يأخذ في الحسبان التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع مشارك في السوق أن يحصل عليها من الاحتفاظ بالالتزام أو أداة حقوق الملكية على أنها أصل؛ انظر الفقرتين ب١٠ وب١١).

(٢) منهج السوق (على سبيل المثال، استخدام الأسعار المعلنة لالتزامات أو أدوات حقوق ملكية مشابهة تحتفظ بها أطراف أخرى على أنها أصول، انظر الفقرات ب٥-ب٧).

٣٩ يجب على المنشأة أن تعدل السعر المعلن لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة يحتفظ بها طرف آخر على أنها أصل فقط إذا كانت هناك عوامل خاصة بالأصل لا تنطبق على قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية. ويجب على المنشأة أن تتأكد من أن سعر الأصل لا يعكس أثر قيد يمنع بيع ذلك الأصل. وفيما يلي بعض العوامل التي قد تبين أنه ينبغي تعديل السعر المعلن للأصل:

(أ) أن يكون السعر المعلن للأصل متعلقاً بالتزام أو أداة حقوق ملكية مشابهة (ولكنها ليست مطابقة) يحتفظ بها طرف آخر على أنها أصل. فعلى سبيل المثال، قد يكون للالتزام أو أداة حقوق الملكية خاصية خاصية معينة (على سبيل المثال، الجودة الائتمانية للمُصدر) تختلف عن تلك المُنعكسة في القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية المشابهة المُحتفظ بها على أنها أصل.

(ب) أن تكون وحدة الحساب للأصل ليست هي نفسها التي للالتزام أو أداة حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، فيما يخص الالتزامات، في بعض الحالات، يعكس السعر المعلن لأصل سعراً مُجمعاً لحزمة تضم كلاً من المبالغ المستحقة من المُصدر والتعزيز الائتماني من طرف ثالث. فإذا لم تكن وحدة الحساب للالتزام هي التي للحزمة المُجمعة، فإن الهدف يتمثل في قياس القيمة العادلة لالتزام المُصدر، وليس القيمة العادلة للحزمة المُجمعة. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، تقوم المنشأة بتعديل السعر المرصود للأصل لاستبعاد أثر التعزيز الائتماني من الطرف الثالث.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية التي لا تحتفظ بها أطرافٌ أخرى على أنها أصول

٤٠ عندما لا يتوفر سعر معلن لنقل التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة أو مشابهة خاصة بالمنشأة ولا يحتفظ بالبند المطابق طرف آخر على أنه أصل، فإن المنشأة يجب عليها أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب تقويم من منظور مشارك في السوق يكون مديناً بالالتزام أو يكون قد أصدر المطالبة على حقوق الملكية.

٤١ على سبيل المثال، عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية فإن المنشأة قد تأخذ في الحسبان أياً مما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها للوفاء بالواجب، بما في ذلك التعويض الذي قد يطلبه مشارك في السوق لتحمل الواجب (انظر الفقرات ب٣١-ب٣٣).

(ب) المبلغ الذي يتسلمه مشارك في السوق للدخول في التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة أو إصدارهما، باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق (على سبيل المثال، الذي له الخصائص الائتمانية نفسها) في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بالشروط التعاقدية نفسها.

مخاطر عدم الأداء

٤٢ تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء. وتشمل مخاطر عدم الأداء، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"). ويفترض أن تظل مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل نقل الالتزام وبعده.

٤٣ يجب على المنشأة، عند قياس القيمة العادلة للالتزام، أن تأخذ في الحسبان أثر مخاطرها الائتمانية (الوضع الائتماني) وأي عوامل أخرى قد تؤثر على احتمال الوفاء أو عدم الوفاء بالالتزام. وقد يختلف ذلك الأثر اعتماداً على الالتزام. ومثال ذلك:

(أ) ما إذا كان الالتزام يُعد واجباً بتسليم نقد (التزام مالي) أو واجباً بتسليم سلع أو خدمات (التزام غير مالي).

(ب) شروط التعزيزات الائتمانية المتعلقة بالالتزام، إن وجدت.

٤٤ تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء على أساس وحدة حسابه. ولا يجوز لمُصدر التزام، تم إصداره مع تعزيز ائتماني غير منفصل عنه من طرف ثالث وتتم المحاسبة عنه بشكل منفصل عن الالتزام، أن يُضمِّن أثر التعزيز الائتماني (على سبيل المثال، ضمان طرف ثالث لدين) في قياس القيمة العادلة للالتزام. وإذا تمت المحاسبة عن التعزيز الائتماني بشكل منفصل عن الالتزام، فإن المُصدر يأخذ في الحسبان الوضع الائتماني الخاص به وليس الخاص بالطرف الثالث الضامن عند قياسه القيمة العادلة للالتزام.

قيد يمنع تحويل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة

٤٥ لا يجوز للمنشأة، عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة، أن تُضمِّن مُدخلاً منفصلاً أو تعديلاً للمدخلات الأخرى فيما يتعلق بوجود قيد يمنع نقل البند. ويتم تضمين أثر القيد الذي يمنع نقل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة إمّا بشكل صريح أو ضمني في المُدخلات الأخرى لقياس القيمة العادلة.

٤٦ على سبيل المثال، في تاريخ المعاملة، قبِل كل من الدائن والملتزم سعر المعاملة للالتزام مع المعرفة التامة بأن الالتزام يتضمن قيداً يمنع نقله. ونتيجة لتضمين القيد في سعر المعاملة، فإنه ليس مطلوباً في تاريخ المعاملة استخدام مُدخل منفصل، أو إجراء تعديل على مُدخل موجود، لإظهار أثر القيد المفروض على النقل. وبالمثل، ليس مطلوباً في تواريخ القياس اللاحقة استخدام مُدخل منفصل، أو إجراء تعديل على مُدخل موجود، لإظهار أثر القيد المفروض على النقل.

الالتزام المالي بميزة تحت الطلب

٤٧ لا تقل القيمة العادلة لالتزام مالي بميزة تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب، مخصوماً من أول تاريخ يمكن أن تتم فيه المطالبة بدفع المبلغ.

التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية التي لها مراكز مقاصة في مخاطر السوق أو المخاطر الائتمانية للطرف المقابل

٤٨ تتعرض المنشأة التي تحتفظ بمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية لمخاطر السوق (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) وللمخاطر الائتمانية (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) الخاصة بكل من الأطراف المقابلة. وإذا كانت المنشأة تدير تلك المجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي تَعرضها سواءً لمخاطر السوق أو المخاطر الائتمانية، فإن المنشأة يُسمح لها بأن تطبق استثناءً لهذا المعيار عند قياس القيمة العادلة. ويسمح ذلك الاستثناء للمنشأة بأن تقيس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس السعر الذي يمكن أن يتم تسلمه لبيع صافي مركز طويل (أي أصل) مقابل التعرض لمخاطر معينة أو الذي يتم دفعه لنقل صافي مركز قصير (أي التزام) مقابل التعرض لمخاطر معينة في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية بشكل متسق مع الكيفية التي يمكن أن يسعر بها المشاركون في السوق صافي التعرض للمخاطر في تاريخ القياس.

٤٩ يُسمح للمنشأة بأن تستخدم الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ فقط إذا كانت المنشأة تقوم بجميع ما يلي:

(أ) تدير مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي تعرض المنشأة لمخاطر سوق معينة أو للخطر الائتماني لطرف مقابل معين وفقاً لاستراتيجية إدارة المخاطر أو الاستثمار الموثقة الخاصة بالمنشأة؛

(ب) تقدم معلومات على ذلك الأساس بشأن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية إلى كبار موظفي إدارة المنشأة، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؛

(ج) تطالَب بقياس تلك الأصول المالية والالتزامات المالية، أو أنها قد اختارت قياسها، بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة تقرير.

٥٠ لا يتعلق الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ بعرض القوائم المالية. ففي بعض الحالات، يختلف أساس عرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي عن أساس قياس الأدوات المالية، على سبيل المثال، إذا لم يتطلب أو لم يسمح معيار دولي للتقرير المالي بأن يتم عرض الأدوات المالية على أساس صافٍ. وفي مثل هذه الحالات، قد يلزم المنشأة أن تقوم بتخصيص التعديلات التي على مستوى المحفظة (انظر الفقرات ٥٣-٥٦) على الأصول والالتزامات الفردية التي تشكل مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي تُدار على أساس صافي تعرض المنشأة للمخاطر. ويجب على المنشأة أن تقوم بمثل هذه التخصيصات على أساس معقول ومتسق باستخدام منهجية مناسبة في ظل الظروف القائمة.

٥١ يجب على المنشأة أن تتخذ قراراً يتعلق بالسياسات المحاسبية، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨. ويجب على المنشأة، التي تستخدم الاستثناء، أن تطبق تلك السياسة المحاسبية، بما في ذلك سياستها لتخصيص تعديلات سعري العرض والطلب (انظر الفقرات ٥٣-٥٥) والتعديلات الائتمانية (انظر الفقرة ٥٦)، إذا كانت منطبقة، بشكل متسق من فترة إلى أخرى لكل محفظة معينة.

٥٢ ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ فقط على الأصول المالية والالتزامات المالية والعقود الأخرى الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" (أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" إذا لم يكن المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ قد تم تطبيقه بعد). وينبغي أن تُقرأ الإشارات إلى الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في الفقرات ٤٨-٥١ و٥٣-٥٦ على أنها تنطبق على جميع العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، إذا يكن المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ قد تم تطبيقه بعد) والمحاسَب عنها وفقاً لذلك المعيار، بغض النظر عمّا إذا كانت تستوفي تعريفي الأصول المالية أو الالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض".

التعرض لمخاطر السوق

٥٣ عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ لقياس القيمة العادلة لمجموعة أصول مالية والتزامات مالية تُدار على أساس صافي تعرض المنشأة لمخاطر سوق معينة، يجب على المنشأة أن تطبق السعر الواقع ضمن الفرق بين سعري العرض والطلب، والذي يُعد الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف القائمة، على صافي تعرض المنشأة لمخاطر السوق تلك (انظر الفقرتين ٧٠ و٧١).

٥٤ عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، يجب على المنشأة أن تتأكد أن مخاطر السوق التي تتعرض لها في نطاق تلك المجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية هي نفسها تقريباً. فعلى سبيل المثال، لا تجمع المنشأة مخاطر معدل الفائدة المرتبطة بأصل مالي مع مخاطر سعر البضاعة المرتبطة بالتزام مالي لأن القيام بذلك لن يقلل من تعرض المنشأة لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر سعر البضاعة. وعند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، فإن أي مخاطر أساسية ناتجة عن عدم تطابق مُعامِلات مخاطر السوق يجب أخذها في الحسبان عند قياس القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية الواقعة ضمن المجموعة.

٥٥ وبالمثل، يجب أن تكون مدة تعرض المنشأة لمخاطر سوق معينة ناتجة عن الأصول المالية والالتزامات المالية هي نفسها تقريباً. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تستخدم عقداً مستقبلياً مدته ١٢ شهراً مقابل التدفقات النقدية المرتبطة بالتعرض لمخاطر معدل الفائدة لمدة ١٢ شهراً على أداة مالية مدتها خمس سنوات ضمن مجموعة تتألف فقط من تلك الأصول المالية والالتزامات المالية، تقيس القيمة العادلة للتعرض لمخاطر معدل الفائدة لمدة ١٢ شهراً على أساسٍ صافٍ، والتعرض المتبقي لمخاطر معدل الفائدة (أي السنوات ٢-٥) على أساس إجمالي.

التعرض للمخاطر الائتمانية لطرف مقابل معين

٥٦ عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ لقياس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية تم الدخول فيها مع طرف مقابل معين، يجب على المنشأة أن تُضمِّن أثر صافي تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية لذلك الطرف المقابل أو صافي تعرض الطرف المقابل للمخاطر الائتمانية للمنشأة في قياس القيمة العادلة عندما يمكن أن يأخذ المشاركون في السوق في الحسبان أي ترتيبات موجودة تقلل من التعرض للمخاطر الائتمانية في حالة التعثر في السداد (مثال ذلك، اتفاقية معاوضة رئيسية مع الطرف المقابل أو اتفاقية تتطلب

مبادلة الضمان على أساس صافي تعرض كل طرف للمخاطر الائتمانية للطرف الآخر). ويجب أن يعكس قياس القيمة العادلة توقعات المشاركين في السوق بشأن احتمال أن يكون مثل هذا الترتيب واجب النفاذ نظاماً في حالة التعثر في السداد.

القيمة العادلة عند الإثبات الأولي

٥٧ عندما يتم اقتناء أصل أو تحمل التزام في معاملة تبادلية لذلك الأصل أو الالتزام، فإن سعر المعاملة هو السعر المدفوع لاقتناء الأصل أو المُستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول). وفي المقابل، فإن القيمة العادلة للأصل أو الالتزام هي السعر الذي يمكن أن يتم تسلمه لبيع الأصل أو يتم دفعه لنقل الالتزام (سعر الخروج). وليس بالضرورة أن تبيع المنشآت الأصول بالأسعار المدفوعة لاقتنائها. وبالمثل، ليس بالضرورة أن تنقل المنشآت الالتزامات بالأسعار المستلمة لتحملها.

٥٨ في العديد من الحالات، سوف يساوي سعر المعاملة القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال في تاريخ المعاملة عندما تحدث المعاملة لشراء أصل في السوق التي سيتم فيها بيع الأصل).

٥٩ عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تساوي سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة والخاصة بالأصل أو الالتزام. وتصف الفقرة ب٤ الحالات التي قد لا يمثل فيها سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الإثبات الأولي.

٦٠ إذا تطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي من المنشأة، أو سمح لها، بأن تقيس أصلاً أو التزاماً ابتداءً بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة يختلف عن القيمة العادلة، فإن المنشأة يجب عليها أن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة عن ذلك ضمن الربح أو الخسارة ما لم يحدد ذلك المعيار غير ذلك.

أساليب التقويم

٦١ **يجب على المنشأة أن تستخدم أساليب التقويم المناسبة في ظل الظروف القائمة والتي تتوفر لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، بحيث تزيد إلى أكبر حد ممكن من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وتقلل إلى أكبر حد ممكن من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها.**

٦٢ إن الهدف من استخدام أسلوب تقويم هو تقدير السعر الذي يمكن أن تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لنقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. وتوجد ثلاثة أساليب تقويم شائعة الاستخدام وهي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل. وقد تم تلخيص الجوانب الرئيسية لتلك المناهج في الفقرات ب٥– ب١١. ويجب على المنشأة أن تستخدم أساليب تقويم متسقة مع واحد أو أكثر من تلك المناهج لقياس القيمة العادلة.

٦٣ في بعض الحالات، سيكون من المناسب استخدام أسلوب تقويم واحد (على سبيل المثال، عند تقويم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشطة لأصول أو التزامات مطابقة). وفي حالات أخرى، سيكون من المناسب استخدام عدة أساليب تقويم (على سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال عند تقويم وحدة لتوليد النقد). وإذا تم استخدام عدة أساليب تقويم لقياس القيمة العادلة، فيجب أن يتم تقويم النتائج (أي المؤشرات ذات الصلة للقيمة العادلة) مع الأخذ في الحسبان مدى معقولية مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج. وقياس القيمة العادلة هو النقطة الواقعة ضمن ذلك المدى والتي تُعد الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف القائمة.

٦٤ إذا كان سعر المعاملة هو القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسوف يتم استخدام أسلوب تقويم يستخدم مُدخلات لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة في فترات لاحقة، فيجب أن تتم معايرة أسلوب التقويم بحيث تتساوى عند الإثبات الأولي نتيجة أسلوب التقويم مع سعر المعاملة. وتضمن المعايرة أن أسلوب التقويم يعكس ظروف السوق الحالية، وتساعد المنشأة في تحديد ما إذا كان من الضروري إجراء تعديل في أسلوب التقويم (على سبيل المثال، قد تكون هناك خاصية للأصل أو الالتزام لا يراعيها أسلوب التقويم). وبعد الإثبات الأولي، وعند قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب أو أساليب تقويم تستخدم مُدخلات لا يمكن رصدها، يجب على المنشأة أن تتأكد من أن أساليب التقويم تلك تعكس بيانات السوق التي يمكن رصدها (على سبيل المثال، السعر لأصل أو التزام مشابه) في تاريخ القياس.

٦٥ يجب أن يتم تطبيق أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بشكل متسق. وبالرغم من ذلك، يكون التغيير في أسلوب التقويم أو في تطبيقه (على سبيل المثال، إدخال تغيير في ترجيحه عندما يتم استخدام أساليب تقويم متعددة أو تغيير في تعديل مُطبق على

أسلوب تقويم) مناسباً إذا كان ينتج عن التغيير قياس مساوٍ أو أكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف القائمة. وقد يكون هذا هو الحال إذا وقعت، على سبيل المثال، أي من الأحداث الآتية:

(أ) نشأت أسواق جديدة؛ أو

(ب) توفرت معلومات جديدة؛ أو

(ج) كانت هناك معلومات مستخدمة في السابق ولم تعد متاحة الآن؛ أو

(د) تحسنت أساليب التقويم؛ أو

(هـ) تغيرت ظروف السوق.

٦٦ يجب أن تتم المحاسبة عن التنقيحات الناتجة عن تغيير في أسلوب التقويم أو في تطبيقه على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨. وبالرغم من ذلك، فإن الإفصاحات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٨ للتغيير في التقدير المحاسبي لا يلزم تقديمها للتنقيحات الناتجة عن تغيير في أسلوب التقويم أو في تطبيقه.

مدخلات أساليب التقويم

المبادئ العامة

٦٧ **يجب أن تزيد أساليب التقويم، المستخدمة لقياس القيمة العادلة، قدر الإمكان من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل قدر الإمكان من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها.**

٦٨ من أمثلة الأسواق التي قد تكون فيها المُدخلات من الممكن رصدها لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) أسواق الأوراق المالية وأسواق المتعاملين وأسواق السمسرة والأسواق بدون وسطاء (انظر الفقرة ب٣٤).

٦٩ يجب على المنشأة أن تختار المُدخلات التي تتسق مع خصائص الأصل أو الالتزام والتي يمكن أن يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان في معاملة للأصل أو الالتزام (انظر الفقرتين ١١ و١٢). وفي بعض الحالات، ينتج عن تلك الخصائص تطبيق تعديل، مثل علاوة أو خصم (على سبيل المثال، علاوة سيطرة أو خصم حصة غير مسيطرة). وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن ينطوي قياس القيمة العادلة على علاوة أو خصم غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي الذي يتطلب قياس القيمة العادلة أو يسمح به (انظر الفقرتين ١٣ و١٤). ولا يُسمح في قياس القيمة العادلة بالعلاوات أو الخصومات التي تعكس الحجم على أنه خاصية لحيازة المنشأة (وعلى وجه الخصوص، عامل المنع الذي يعدل السعر المعلن لأصل أو التزام لأن حجم التداول اليومي العادي للسوق ليس كافياً لاستيعاب الكمية التي تحتفظ بها المنشأة، كما هو مُوضح في الفقرة ٨٠) وليس على أنه خاصية للأصل أو الالتزام (على سبيل المثال، علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة لحصة مسيطرة). وفي جميع الأحوال، إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشطة (أي مُدخل من المستوى ١) لأصل أو التزام، فيجب على المنشأة أن تستخدم ذلك السعر المعلن بدون تعديل عند قياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ٧٩.

المُدخلات المستندة إلى أسعار العرض والطلب

٧٠ إذا كان للأصل أو الالتزام المَقيس بالقيمة العادلة سعر عرض وسعر طلب (على سبيل المثال، مُدخل من سوق للمتعاملين)، فيجب استخدام السعر الواقع ضمن الفرق بين سعري العرض والطلب والذي يُعد الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف القائمة بغض النظر عن المستوى الذي يتم فيه تصنيف المدخل في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (أي المستوى ١ أو ٢ أو ٣؛ انظر الفقرات ٧٢-٩٠). ويُسمح باستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزامات، ولكن لا يُتطلب ذلك.

٧١ لا يمنع هذا المعيار استخدام المتوسط السعري للسوق أو أعراف التسعير الأخرى التي يستخدمها المشاركون في السوق كوسيلة عملية لقياسات القيمة العادلة الواقعة ضمن الفرق بين سعري العرض والطلب.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

٧٢ لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة، فإن هذا المعيار يضع تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة يصنف في ثلاثة مستويات مُدخلات أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة (انظر الفقرات ٧٦-٩٠). ويعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية الأعلى للأسعار المعلنة (غير المُعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مُدخلات المستوى ١) والأولوية الأدنى للمدخلات التي لا يمكن رصدها (مُدخلات المستوى ٣).

٧٣ في بعض الحالات، قد يتم تصنيف المُدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام ضمن مستويات مختلفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، يتم تصنيف قياس القيمة العادلة في مجمله ضمن نفس المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة لأدنى مدخل يُعد مهماً بالنسبة لمجمل القياس. ويتطلب تقييم أهمية مُدخل معين بالنسبة لمجمل القياس ممارسة الاجتهاد، مع الأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان التعديلات التي يتم إجراؤها للوصول إلى القياسات المستندة إلى القيمة العادلة، مثل تكاليف البيع عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عند تحديد المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يُصنَّف فيه قياس القيمة العادلة.

٧٤ قد يؤثر مدى توفر المُدخلات الملائمة وخضوعها النسبي للتقدير الشخصي على اختيار أساليب التقويم المناسبة (انظر الفقرة ٦١). وبالرغم من ذلك، يعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية لمدخلات أساليب التقويم، وليس لأساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصنيف قياس القيمة العادلة المحدد باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى ٢ أو المستوى ٣، اعتماداً على المُدخلات التي تُعد مهمة بالنسبة لمجمل القياس والمستوى الذي تُصنف ضمنه تلك المُدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

٧٥ إذا تطلب مدخل يمكن رصده تعديلاً باستخدام مدخل لا يمكن رصده، ونتج عن ذلك التعديل قياسٌ للقيمة العادلة أعلى أو أقل بشكل جوهري، فيتم تصنيف القياس الناتج ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق يأخذ في الحسبان أثر قيد مفروض على بيع أصل عند تقدير سعر الأصل، فإن المنشأة تعدل السعر المعلن لإظهار أثر ذلك القيد. وإذا كان ذلك السعر المعلن يُعد مُدخلاً ضمن المستوى ٢ وكان التعديل مُدخلاً لا يمكن رصده ويُعد مهماً بالنسبة لمجمل القياس، فإن القياس يتم تصنيفه ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

مُدخلات المستوى ١

٧٦ مُدخلات المستوى ١ هي الأسعار المعلنة (غير المُعدَّلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.

٧٧ يوفر السعر المعلن في سوق نشطة أفضل دليل يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة، وحينما يكون متاحاً، يجب أن يُستخدم بدون تعديل لقياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ٧٩.

٧٨ ستتوفر مُدخلات المستوى ١ للعديد من الأصول المالية والالتزامات المالية، التي قد يتم مُبادلة بعضها في أسواق نشطة متعددة (على سبيل المثال، في أسواق أوراق مالية مختلفة). وبناءً عليه، يكون التركيز في المستوى ١ على تحديد كل مما يلي:

(أ) السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام، أو السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام في حالة عدم وجود سوق رئيسية؛

(ب) ما إذا كانت المنشأة تستطيع الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

٧٩ لا يجوز للمنشأة أن تجري تعديلاً على مُدخل المستوى ١ إلا في الظروف الآتية:

(أ) عندما تحتفظ المنشأة بعدد كبير من الأصول أو الالتزامات المتشابهة (ولكنها ليست متطابقة) (على سبيل المثال، الأوراق المالية التي تمثل ديوناً) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ويوجد سعر معلن متاح في سوق نشطة ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات بشكل منفرد (أي أنه في ظل العدد الكبير من الأصول والالتزامات المتشابهة التي تحتفظ بها المنشأة، فإنه من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام منفرد في تاريخ القياس). في تلك الحالة، يجوز للمنشأة، كوسيلة عملية، أن تقيس القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد بشكل حصري على الأسعار

المعلنة (على سبيل المثال، مصفوفة التسعير). وبالرغم من ذلك، فإن استخدام طريقة تسعير بديلة ينتج عنه قياس للقيمة العادلة يُصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

(ب) عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشطة القيمة العادلة في تاريخ القياس. قد يكون ذلك هو الحال، على سبيل المثال، إذا وقعت أحداث مهمة (مثل معاملات في سوق بدون وسطاء أو صفقات في سوق سمسرة أو إعلانات) بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس. ويجب على المنشأة أن تضع سياسة وتطبقها بشكل متسق لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، فإذا تم تعديل السعر المعلن تبعاً لمعلومات جديدة، فإن التعديل ينتج عنه قياس قيمة عادلة يُصنَّف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

(ج) عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن لبند مطابق تتم المتاجرة فيه على أنه أصل في سوق نشطة، وذلك السعر يلزم تعديله تبعاً لعوامل خاصة بالبند أو الأصل (انظر الفقرة ٣٩). في حالة عدم الحاجة إلى إجراء تعديل للسعر المعلن للأصل، فإن نتيجة ذلك هي قياس للقيمة العادلة يُصنف ضمن المستوى ١ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. ومع ذلك، فإن أي تعديل للسعر المعلن للأصل ينتج عنه قياس للقيمة العادلة يُصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

٨٠ إذا كانت المنشأة تحتفظ بمركز في أصل أو التزام واحد (بما في ذلك، مركز يشمل عدداً كبيراً من الأصول أو الالتزامات المتطابقة، مثل حيازة أدوات مالية) وتتم المتاجرة في الأصل أو الالتزام في سوق نشطة، فيجب أن يتم قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن المستوى ١ على أنها ناتج السعر المعلن للأصل أو الالتزام المنفرد والكمية التي تحتفظ بها المنشأة. وتكون تلك هي الحالة حتى ولو كان حجم التداول اليومي العادي للسوق غير كافٍ لاستيعاب الكمية المُحتفظ بها وكان إصدار أوامر لبيع المركز في معاملة واحدة من الممكن أن يؤثر على السعر المعلن.

مُدخلات المستوى ٢

٨١ مُدخلات المستوى ٢ هي المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة الواقعة ضمن المستوى ١ والتي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر.

٨٢ إذا كان للأصل أو الالتزام أجل (تعاقدي) محدد، فيجب أن يكون من الممكن رصد مُدخل من المستوى ٢ لما يقارب أجل الأصل أو الالتزام بالكامل. وتشمل مُدخلات المستوى ٢ ما يلي:

(أ) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المشابهة في أسواق نشطة.

(ب) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المشابهة في أسواق غير نشطة.

(ج) المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة التي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام، على سبيل المثال:

(١) أسعار الفائدة ومنحنيات العائد التي يمكن رصدها على فترات معلنة شائعة؛

(٢) التقلبات الضمنية؛

(٣) فروق العوائد الائتمانية.

(د) المُدخلات المؤيدة من السوق.

٨٣ تتفاوت التعديلات على مُدخلات المستوى ٢ بناءً على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وتشمل تلك العوامل ما يلي:

(أ) حالة أو موقع الأصل؛

(ب) مدى ارتباط المُدخلات ببنود قابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام (بما في ذلك تلك العوامل الموضحة في الفقرة ٣٩)؛

(ج) حجم أو مستوى النشاط في الأسواق التي تُرصد فيها المُدخلات.

٨٤ قد ينتج عن تعديل على مُدخل من المستوى ٢، يُعد مهماً بالنسبة لمجمل القياس، أن يُصنف قياس القيمة العادلة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وذلك إذا استخدم التعديل مُدخلات مهمة لا يمكن رصدها.

٨٥ تبين الفقرة ب ٣٥ استخدام مُدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة.

مُدخلات المستوى ٣

٨٦ مُدخلات المستوى ٣ هي المُدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام.

٨٧ يجب أن تُستخدم المُدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة إلى المدى الذي لا تتوفر فيه مُدخلات ملائمة يمكن رصدها، مما يتيح التعامل مع الحالات التي يكون فيها نشاط السوق ضعيفاً، هذا إن وجد ابتداءً، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. وبالرغم من ذلك، يظل هدف قياس القيمة العادلة هو نفسه، أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. وبناءً عليه، يجب أن تعكس المُدخلات التي لا يمكن رصدها الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر.

٨٨ تشمل الافتراضات المتعلقة بالمخاطر تلك المخاطر الملازمة لأسلوب تقويم معين مُستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والمخاطر الملازمة لمدخلات أسلوب التقويم. والقياس الذي لا يتضمن تعديلاً تبعاً للمخاطر لا يمثل قياساً للقيمة العادلة إذا كان المشاركون في السوق يدرجون تعديلاً تبعاً للمخاطر عند تسعير الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الضروري إدراج تعديل تبعاً للمخاطر عندما يكون هناك عدم تأكد كبير محيط بالقياس (على سبيل المثال، عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم النشاط أو مستواه عند مقارنته بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام، أو الأصول أو الالتزامات المشابهة، وتكون المنشأة قد حددت أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة، كما هو مُوضح في الفقرات ب٣٧-ب٤٧).

٨٩ يجب على المنشأة أن تضع المُدخلات التي لا يمكن رصدها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة، والتي قد تشمل البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند وضع المدخلات التي لا يمكن رصدها، يمكن للمنشأة أن تبدأ بالبيانات الخاصة بها، ولكن يجب عليها أن تعدل تلك البيانات إذا أشارت المعلومات المتاحة بشكل معقول أن المشاركين الآخرين في السوق يمكن أن يستخدموا بيانات مختلفة أو إذا كان هناك شيء خاص بالمنشأة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق (على سبيل المثال، التَآزُرِيَّة الخاصة بالمنشأة). ولا يلزم أن تبذل المنشأة جهوداً مستفيضة لتحصل على معلومات عن افتراضات المشاركين في السوق. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتعلقة بافتراضات المشاركين في السوق والتي تكون متاحة بشكل معقول. وتُعد المعلومات التي لا يمكن رصدها والتي يتم وضعها بالطريقة الموضحة أعلاه من افتراضات المشاركين في السوق وتحقق الهدف من قياس القيمة العادلة.

٩٠ توضح الفقرة ب٣٦ استخدام مُدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات معينة.

الإفصاح

٩١ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية في تقييم كلٍ مما يلي:**

(أ) **فيما يخص الأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الإثبات الأولي: أساليب التقويم والمدخلات المستخدمة لإجراء تلك القياسات.**

(ب) **فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة التي تستخدم مُدخلات مهمة لا يمكن رصدها (المستوى ٣): أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.**

٩٢ لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٩١، يجب على المنشأة أن تأخذ جميع ما يلي في الحسبان:

(أ) مستوى التفصيل اللازم لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛

(ب) حجم التركيز الذي يجب إيلاؤه لكل من المتطلبات المختلفة؛

(ج) حجم التجميع أو التفصيل الذي يجب القيام به؛

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

وإذا كانت الإفصاحات المُقدمة وفقاً لهذا المعيار والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٩١، فيجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلزم من معلومات إضافية لتحقيق تلك الأهداف.

٩٣ لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٩١، يجب على المنشأة أن تفصح كحد أدنى عن المعلومات الآتية لكل فئة من الأصول والالتزامات (انظر الفقرة ٩٤ للاطلاع على المعلومات المتعلقة بتحديد الفئات المناسبة للأصول والالتزامات) المقيسة بالقيمة العادلة (بما في ذلك، القياسات المستندة إلى القيمة العادلة ضمن نطاق هذا المعيار) في قائمة المركز المالي بعد الإثبات الأولي:

(أ) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة: قياس القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. وفيما يخص قياسات القيمة العادلة غير المتكررة: أسباب القياس. قياسات القيمة العادلة المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تتطلبها، أو تسمح بها، معايير دولية أخرى للتقرير المالي في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة تقرير. وقياسات القيمة العادلة غير المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تتطلبها، أو تسمح بها، معايير دولية أخرى للتقرير المالي في قائمة المركز المالي في ظروف معينة (على سبيل المثال، عندما تقيس المنشأة أصلاً مُحتفظاً به للبيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" لأن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع تكون أقل من مبلغه الدفتري).

(ب) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة: المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي تُصنف ضمنه قياسات القيمة العادلة في مجملها (المستوى ١ أو ٢ أو ٣).

(ج) فيما يخص الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في نهاية فترة التقرير والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر: مبالغ أي قياسات يتم نقلها بين المستوى ١ والمستوى ٢ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وأسباب ذلك النقل وسياسة المنشأة لتحديد الوقت الذي يُفترض أنه قد حدث فيه النقل بين المستويين (انظر الفقرة ٩٥). ويجب أن يُفصح عن القياسات التي يتم نقلها إلى كل مستوى ويجب أن يتم مناقشتها بشكل منفصل عن القياسات التي يتم نقلها من كل مستوى.

(د) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة ضمن المستوى ٢ والمستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: وصف لأسلوب (أساليب) التقويم والمدخلات المُستخدمة في قياس القيمة العادلة. وإذا كان هناك تغيير قد حدث في أسلوب التقويم (على سبيل المثال، التغيير من منهج السوق إلى منهج الدخل أو استخدام أسلوب تقويم إضافي)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك التغيير وعن سبب (أسباب) إجرائه. وفيما يخص قياسات القيمة العادلة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كمية عن المُدخلات المهمة التي لا يمكن رصدها المستخدمة في قياس القيمة العادلة. ولا تُطَالَب المنشأة بإيجاد معلومات كمية لكي تلتزم بهذا المتطلب المتعلق بالإفصاح إذا لم تكن المنشأة قد قامت بوضع مُدخلات كمية لا يمكن رصدها عند قياس القيمة العادلة (على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة أسعاراً من معاملات سابقة أو معلومات تسعير من طرف ثالث دون تعديل). وبالرغم من ذلك، لا يمكن للمنشأة عند تقديم هذا الإفصاح أن تتجاهل المُدخلات الكمية التي لا يمكن رصدها والتي تُعد مهمة لقياس القيمة العادلة وتكون متاحة بشكل معقول للمنشأة.

(هـ) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: مطابقة الأرصدة الافتتاحية مع الأرصدة الختامية، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات خلال الفترة التي يمكن عزوها لما يلي:

(١) مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة والمُثبتة ضمن الربح أو الخسارة، والبند (البنود) المستقل ضمن الربح أو الخسارة المُثبت فيه تلك المكاسب أو الخسائر.

(٢) مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة والمُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر، والبند (البنود) المستقل ضمن الدخل الشامل الآخر المُثبت فيه تلك المكاسب أو الخسائر.

(٣) المشتريات والمبيعات والإصدارات والتسويات (ويفصح بشكل منفصل عن كل نوع من أنواع تلك التغييرات).

(٤) مبالغ أي قياسات يتم نقلها إلى أو من المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وأسباب ذلك النقل وسياسة المنشأة لتحديد الوقت الذي يُفترض أنه قد حدث فيه النقل (انظر الفقرة ٩٥). ويجب أن يُفصح عن

القياسات التي يتم نقلها إلى المستوى ٣ ويجب أن يتم مناقشتها بشكل منفصل عن القياسات التي يتم نقلها من المستوى ٣.

(و) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: مبلغ مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة الوارد في البند (هـ)(١) والمُدرج ضمن الربح أو الخسارة الذي يمكن عزوه إلى التغير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في نهاية فترة التقرير، والبند (البنود) المستقل ضمن الربح أو الخسارة المُثبت فيه تلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة.

(ز) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: وصف لآليات التقويم المُستخدمة من قبل المنشأة (بما في ذلك، على سبيل المثال كيف تقرر المنشاة سياساتها وإجراءاتها للتقويم وكيف تحلل التغيرات في قياسات القيمة العادلة من فترة إلى أخرى).

(ح) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

(١) فيما يخص جميع تلك القياسات: وصف سردي لحساسية قياس القيمة العادلة للتغيرات في المُدخلات التي لا يمكن رصدها إذا كان حدوث تغير في تلك المُدخلات إلى مبلغ مختلف قد ينتج عنه قياس قيمة عادلة أعلى أو أقل بشكل جوهري. وإذا كانت هناك علاقات متبادلة بين تلك المُدخلات والمُدخلات الأخرى التي لا يمكن رصدها المُستخدمة في قياس القيمة العادلة، فيجب على المنشأة أن تقدم أيضاً وصفاُ لتلك العلاقات المتبادلة وكيف يمكن لتلك العلاقات أن تضخم أو تخفف من أثر التغيرات في المُدخلات التي لا يمكن رصدها على قياس القيمة العادلة. ولتحقيق الالتزام بمتطلب الإفصاح ذلك، يجب أن يتضمن الوصف السردي للحساسية للتغيرات في المُدخلات التي لا يمكن رصدها، كحد أدنى، المُدخلات التي لا يمكن رصدها التي يتم الإفصاح عنها عند الالتزام بالبند (د).

(٢) فيما يخص الأصول المالية والالتزامات المالية: إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المُدخلات التي لا يمكن رصدها لتعكس افتراضات بديلة ممكنة بدرجة معقولة من شأنه أن يغير القيمة العادلة بشكل جوهري، فيجب على المنشأة أن تبين تلك الحقيقة وأن تفصح عن أثر تلك التغييرات. ويجب على المنشأة أن تفصح عن الكيفية التي تم بها احتساب أثر تغيير ليعكس افتراضاً بديلاً ممكناً بدرجة معقولة. ولذلك الغرض، يجب الحكم على جوهرية التغيير بالنظر إلى الربح أو الخسارة ومجموع الأصول أو مجموع الالتزامات، أو بالنظر إلى مجموع حقوق الملكية عندما يتم إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

(ط) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة: إذا كان أقصى وأفضل استخدام لأصل غير مالي يختلف عن استخدامه الحالي، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن سبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة تختلف عن أقصى وأفضل استخدام له.

٩٤ يجب على المنشأة أن تحدد الفئات المناسبة للأصول والالتزامات على أساس ما يلي:

(أ) طبيعة وخصائص ومخاطر الأصل أو الالتزام؛

(ب) المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة المُصنف ضمنه قياس القيمة العادلة.

قد يلزم أن يكون عدد الفئات أكبر لقياسات القيمة العادلة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة لأن تلك القياسات تحيط بها درجة أعلى من عدم التأكد والتقدير الشخصي. ويتطلب تحديد الفئات المناسبة للأصول والالتزامات، التي ينبغي أن تُقدم لها إفصاحات بشأن قياسات القيمة العادلة، قدراً من الاجتهاد. وسوف تتطلب غالباً فئة الأصول أو الالتزامات تفصيلاً أكثر من مجرد البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية تسمح بالمطابقة مع البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي. وإذا حدد معيار دولي آخر للتقرير المالي الفئة لأصل أو التزام، فيجوز للمنشأة أن تستخدم تلك الفئة عند تقديم الإفصاحات المطلوبة الواردة في هذا المعيار إذا كانت تلك الفئة تستوفي المتطلبات الواردة في هذه الفقرة.

٩٥ يجب على المنشأة أن تفصح عن سياستها لتحديد الوقت الذي يُفترض أنه قد حدث فيه النقل بين المستويات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وفقاً للفقرة ٩٣(ج) و(هـ)(٤)، وأن تتبع تلك السياسة بشكل ثابت. ويجب أن تكون السياسة بشأن توقيت إثبات عمليات النقل واحدة للنقل إلى المستويات والنقل منها. ومن أمثلة سياسات تحديد توقيت النقل ما يلي:

(أ) تاريخ الحدث أو التغير في الظروف الذي تسبب في النقل.

(ب) بداية فترة التقرير.

(ج) نهاية فترة التقرير.

٩٦ إذا اتخذت المنشأة قراراً يتعلق بالسياسات المحاسبية لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٩٧ فيما يخص كل فئة من فئات الأصول والالتزامات غير المقيسة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي ولكن مُفصَح لها عن القيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٣(ب) و(د) و(ط). وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة غير مُطالبة بأن تقدم الإفصاحات الكمية عن المُدخلات المهمة التي لا يمكن رصدها المُستخدمة في قياسات القيمة العادلة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والمطلوبة بموجب الفقرة ٩٣(د). وفيما يخص مثل تلك الأصول والالتزامات، لا يلزم المنشأة أن تقدم الإفصاحات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار.

٩٨ فيما يخص الالتزام المَقيس بالقيمة العادلة والمُصدر مع تعزيز ائتماني غير منفصل عنه من طرف ثالث، يجب على المُصدر أن يفصح عن وجود ذلك التعزيز الائتماني وعمّا إذا كان أثر ذلك التعزيز منعكس في قياس القيمة العادلة للالتزام.

٩٩ يجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

السوق النشطة سوق تحدث فيها معاملات للأصل أو الالتزام بوتيرة وحجم كافيين لتوفير معلومات التسعير على أساس مستمر.

منهج التكلفة أسلوب تقويم يعكس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل ما (يُشار إلى ذلك المبلغ عادةً بتكلفة الاستبدال الحالية).

سعر الدخول السعر المدفوع لاقتناء أصل أو المُستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية.

سعر الخروج السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام.

التدفق النقدي المتوقع المتوسط المرجح بالاحتمالات (أي متوسط التوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة.

القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

أقصى و أفضل استخدام استخدام لأصل غير مالي، من قبل المشاركين في السوق، يزيد -إلى أقصى حد ممكن– من قيمة الأصل أو مجموعة الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، "أعمال") التي يُستخدم ضمنها الأصل.

منهج الدخل أساليب التقويم التي تحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ واحد حالي (أي مخصوم). ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة التي تشير إليها توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.

المُدخلات الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر، مثل ما يلي:

(أ) المخاطر الملازمة لأسلوب تقويم معين مُستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير)؛

(ب) المخاطر الملازمة لمدخلات أسلوب التقويم.

وقد تكون المُدخلات من الممكن رصدها أو من غير الممكن رصدها.

مُدخلات المستوى ١ الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة، التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.

مُدخلات المستوى ٢ المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة الواقعة ضمن المستوى ١ والتي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر.

مُدخلات المستوى ٣ المُدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام.

منهج السوق أسلوب تقويم يستخدم الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى المُتولدة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات أو مجموعة أصول والتزامات مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مشابهة)، مثل عمل من الأعمال.

المُدخلات المؤيدة من السوق المُدخلات المشتقة بشكل رئيسي أو المؤيدة من بيانات السوق التي يمكن رصدها عن طريق العلاقة المتبادلة فيما بينها أو غيرها من الوسائل.

المشارك في السوق المشترون والبائعون في السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام والذين تتوفر فيهم الخصائص الآتية:

(أ) أنهم مستقلون عن بعضهم، أي أنهم ليسوا أطرافاً ذات علاقة حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤، على الرغم من أن السعر في معاملة مع طرف ذي علاقة يمكن استخدامه على أنه مُدخل لقياس القيمة العادلة إذا كان لدى المنشأة دليل على أنه قد تم الدخول في المعاملة حسب شروط السوق.

(ب) أنهم يتمتعون بالمعرفة، ولديهم فهم معقول للأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام جميع المعلومات المتاحة، بما في ذلك المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من خلال جهود الاطلاع النافي للجهالة العادية والمعتادة.

(ج) أنهم قادرون على الدخول في معاملة بخصوص الأصل أو الالتزام.

(د) أنهم راغبون في الدخول في معاملة بخصوص الأصل أو الالتزام، أي أن لديهم الدافع ولكنهم ليسوا مجبرين أو مكرهين بأية صورة أخرى على القيام بذلك.

السوق الأكثر نفعاً السوق التي تزيد -إلى أقصى حد ممكن– من المبلغ الذي يتم تسلمه لبيع الأصل أو تقلل -إلى أقصى حد ممكن- من المبلغ الذي يتم دفعه لنقل الالتزام، بعد الأخذ في الحسبان تكاليف المعاملة وتكاليف المواصلات.

مخاطر عدم الأداء المخاطر المتمثلة في عدم وفاء المنشأة بأحد واجباتها. وتتضمن مخاطر عدم الأداء، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة.

المُدخلات التي يمكن رصدها المُدخلات التي يتم إعدادها باستخدام بيانات السوق، مثل المعلومات المتاحة للعموم عن الأحداث أو المعاملات الفعلية، والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

المعاملة في الظروف الاعتيادية المنتظمة المعاملة التي تفترض التعرض للسوق لفترة تسبق تاريخ القياس للسماح بسير الأنشطة التسويقية المعتادة والمتعارف عليها للمعاملات التي تنطوي على مثل هذه الأصول أو الالتزامات؛ وهي ليست معاملة إجبارية (على سبيل المثال، تصفية إجبارية أو بيع اضطراري).

السوق الرئيسية السوق التي بها أكبر حجم وأعلى مستوى من النشاط للأصل أو الالتزام.

علاوة المخاطر التعويض الذي يسعى للحصول عليه المشاركون في السوق المُتَجَنِّبون للمخاطر مقابل تحملهم عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام. ويشار إليها أيضاً بلفظ "التعديل تبعاً للمخاطر".

تكاليف المعاملة تكاليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام، التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استبعاد الأصل أو نقل الالتزام والتي تستوفي كلا الضابطين الآتيين:

(أ) أنها تنتج بشكل مباشر عن تلك المعاملة وتُعد ضرورية لها.

(ب) أن المنشأة لم تكن ستتكبدها لو أنه لم يتم اتخاذ القرار ببيع الأصل أو نقل الالتزام (تشبه تكاليف البيع، الوارد تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).

تكاليف المواصلات التكاليف التي سيتم تحملها لتوصيل أصل من موقعه الحالي إلى سوقه الرئيسية (أو سوقه الأكثر نفعاً).

وحدة الحساب مستوى تجميع أو تفصيل أصل أو التزام في معيار دولي للتقرير المالي لأغراض الإثبات.

المُدخلات التي لا يمكن رصدها المُدخلات التي لا تتوفر بشأنها بيانات سوق والتي يتم وضعها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بشأن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

الملحق ب
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-٩٩ وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

ب١ قد تختلف الاجتهادات المُطبقة في حالات التقويم المختلفة. ويوضح هذا الملحق الاجتهادات التي قد تنطبق عندما تقيس المنشأة القيمة العادلة في حالات تقويم مختلفة.

منهج قياس القيمة العادلة

ب٢ إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يمكن أن تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لنقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. ويتطلب قياس القيمة العادلة من المنشأة أن تحدد جميع ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام المعين الخاضع للقياس (بما يتسق مع وحدة حسابه).

(ب) فيما يخص الأصل غير المالي: فرضية التقويم التي تكون مناسبة للقياس (بما يتفق مع أقصى وأفضل استخدام له).

(ج) السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام.

(د) أسلوب (أساليب) التقويم المناسب للقياس، مع الأخذ في الحسبان مدى توفر البيانات التي يتم بها وضع المُدخلات التي تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام والمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم تصنيف المُدخلات ضمنه.

فرضية التقويم للأصول غير المالية (الفقرات ٣١-٣٣)

ب٣ عند قياس القيمة العادلة لأصل غير مالي يُستخدم مع أصول أخرى كمجموعة (تم تركيبها أو تهيئتها بأية صورة أخرى للاستخدام) أو مع أصول والتزامات أخرى (على سبيل المثال "أعمال")، فإن أثر فرضية التقويم يعتمد على الظروف. فعلى سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواءً تم استخدام الأصل على أساس أنه قائم بذاته أو مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل "أعمالاً" يستمر المشاركون في السوق في تشغيلها. وفي تلك الحالة، فإن المعاملة تنطوي على تقويم الأعمال في مجملها. ويتولد عن استخدام الأصول كمجموعة في أعمال مستمرة تَآزُرِيَّة تكون متاحة للمشاركين في السوق (أي التَآزُرِيَّة من منظور المشاركين في السوق التي ينبغي أن تؤثر تبعاً لذلك في القيمة العادلة للأصل سواءً على أساس أنه قائم بذاته أو مقترن مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى).

(ب) يمكن أن يُضمَّن استخدام أصل مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال تعديلات على قيمة الأصل المُستخدم على أساس أنه قائم بذاته. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل ماكينة وتم تحديد قياس القيمة العادلة باستخدام سعر مرصود لماكينة مشابهة (لم يتم تركيبها أو تهيئتها بأية صورة أخرى للاستخدام)، مع تعديل القياس تبعاً لتكاليف المواصلات والتركيب بحيث يعكس قياس القيمة العادلة الوضع الحالي والموقع الحالي للماكينة (التي تم تركيبها وتهيئتها للاستخدام).

(ج) يمكن أن يُضمَّن استخدام أصل مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال افتراضات المشاركين في السوق المُستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل. فعلى سبيل المثال، إذا كان الأصل مخزوناً فريداً من نوعه لإنتاج تحت التشغيل وكان المشاركون في السوق سيحولون المخزون إلى بضائع تامة الصنع، فإن القيمة العادلة للمخزون تفترض أن المشاركين في السوق قد قاموا باقتناء، أو أنهم سيقومون باقتناء، أية ماكينة متخصصة لازمة لتحويل المخزون إلى بضائع تامة الصنع.

(د) يمكن أن يُضمَّن استخدام أصل مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى في أسلوب التقويم المُستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل. وقد يكون هذا هو الحال عند استخدام طريقة الأرباح الزائدة لفترات متعددة لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس لأن أسلوب التقويم ذلك يأخذ في الحسبان على وجه الخصوص المساهمة بأي أصول مكملة له والالتزامات المرتبطة به في المجموعة التي سيتم فيها استخدام مثل هذا الأصل غير الملموس.

(هـ) في حالات محدودة للغاية، عندما تستخدم المنشأة أصلاً ضمن مجموعة من الأصول، قد تقيس المنشأة الأصل بمبلغ يقارب قيمته العادلة عند تخصيص القيمة العادلة لمجموعة الأصول على الأصول الفردية للمجموعة. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان التقويم ينطوي على عقار وكانت القيمة العادلة للعقار المُحسَّن (أي مجموعة أصول) يتم تخصيصها على الأصول المكوِّنة له (مثل الأرض والتحسينات).

القيمة العادلة عند الإثبات الأولي (الفقرات ٥٧-٦٠)

ب٤ عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تساوي سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة لأصل أو التزام عند الإثبات الأولي إذا توفرت أي من الحالات الآتية:

(أ) وقوع المعاملة بين أطراف ذات علاقة، على الرغم من أن السعر في معاملة مع طرف ذي علاقة يمكن استخدامه على أنه مُدخل لقياس القيمة العادلة إذا كان لدى المنشأة دليل على أنه قد تم الدخول في المعاملة حسب شروط السوق.

(ب) حدوث المعاملة تحت الإكراه أو إجبار البائع على قبول السعر في المعاملة. فعلى سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال إذا كان البائع يواجه صعوبات مالية.

(ج) اختلاف وحدة الحساب التي يمثلها سعر المعاملة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المَقيس بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل أو الالتزام المقيس بالقيمة العادلة هو فقط أحد عناصر المعاملة (على سبيل المثال، في تجميع أعمال)، أو كانت المعاملة تتضمن حقوقاً وامتيازات غير منصوص عليها يتم قياسها بشكل منفصل وفقاً لمعيار دولي آخر للتقرير المالي، أو كان سعر المعاملة يتضمن تكاليف المعاملة.

(د) اختلاف السوق التي تتم فيها المعاملة عن السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر نفعاً). فعلى سبيل المثال، يمكن أن تختلف تلك الأسواق إذا كانت المنشأة متعاملاً يدخل في معاملات مع عملاء في سوق التجزئة، ولكن السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) لمعاملة الخروج تكون مع متعاملين آخرين في سوق المتعاملين.

أساليب التقويم (الفقرات ٦١-٦٦)

منهج السوق

ب٥ يستخدم منهج السوق الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى المتولدة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات أو مجموعة أصول والتزامات مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مشابهة)، مثل عمل من الأعمال.

ب٦ على سبيل المثال، تستخدم عادةً أساليب التقويم المتسقة مع منهج السوق مضاعفات السوق المشتقة من مجموعة من النظائر. وقد تكون المضاعفات ضمن نطاقات فيها مضاعف مختلف لكل نظير. ويتطلب اختيار المضاعف المناسب ضمن النطاق ممارسة الاجتهاد، مع الأخذ في الحسبان العوامل النوعية والكمية الخاصة بالقياس.

ب٧ تشمل أساليب التقويم المتسقة مع منهج السوق مصفوفة التسعير. ومصفوفة التسعير هي أسلوب حسابي يستخدم بشكل رئيسي لتقويم بعض أنواع الأدوات المالية، مثل الأوراق المالية التي تمثل ديناً، دون الاعتماد حصرياً على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، ولكن بدلاً من ذلك يتم الاعتماد على علاقة الأوراق المالية بأوراق مالية أخرى معلنة تستخدم كمؤشر قياسي.

منهج التكلفة

ب٨ يعكس منهج التكلفة المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل ما (يُشار إلى ذلك المبلغ عادةً بتكلفة الاستبدال الحالية).

ب٩ من منظور بائع مشارك في السوق، يستند السعر الذي سيتم استلامه مقابل الأصل إلى التكلفة التي يتحملها مشترٍ مشارك في السوق لاقتناء أو إنشاء أصل بديل بمنافع نظيرة، مُعدَّلاً تبعاً للتقادم. وذلك لأن المشتري المشارك في السوق لن يدفع مقابل الأصل أكثر من المبلغ الذي يستطيع أن يستبدل به الطاقة الخدمية لذلك الأصل. ويشمل التقادم التدهور المادي والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي)، وهو أوسع في مفهومه من الإهلاك لأغراض التقرير المالي (تخصيص التكلفة التاريخية) أو للأغراض الضريبية (استخدام أعمار خدمية محددة). وفي العديد من الحالات تُستخدم تكلفة الاستبدال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة التي تُستخدم مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى.

منهج الدخل

ب١٠ يحول منهج الدخل المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي (أي مخصوم) واحد. وعند استخدام منهج الدخل، فإن قياس القيمة العادلة يعكس توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.

ب١١ تشمل أساليب التقويم تلك، على سبيل المثال، ما يلي:

(أ) أساليب القيمة الحالية (انظر الفقرات ب١٢–ب٣٠)؛

(ب) نماذج تسعير الخيارات، مثل صيغة بلاك-سكولز-ميرتن أو نموذج ذو حدين (أي نموذج شبكي)، التي تتضمن أساليب القيمة الحالية وتعكس كلاً من القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيار؛

(ج) طريقة الأرباح الزائدة لفترات متعددة، التي تُستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

أساليب القيمة الحالية

ب١٢ توضح الفقرات ب١٣–ب٣٠ استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة. وتركز تلك الفقرات على أسلوب تعديل معدل الخصم وأسلوب التدفقات النقدية المتوقعة (القيمة الحالية المتوقعة). ولا تفرض تلك الفقرات استخدام أسلوب قيمة حالية واحد محدد ولا تقصر استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة على الأساليب التي تمت مناقشتها. وسوف يعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه (على سبيل المثال، ما إذا كانت أسعار الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة يمكن رصدها في السوق أم لا) وعلى مدى توفر البيانات الكافية.

مكونات قياس القيمة الحالية

ب١٣ القيمة الحالية (أي تطبيق لمنهج الدخل) هي أداة تستخدم لربط المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو القيم) بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم. ويستوعب قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام باستخدام أسلوب القيمة الحالية جميع العناصر الآتية من منظور المشاركين في السوق في تاريخ القياس:

(أ) تقديراً للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.

(ب) التوقعات بشأن تغيرات محتملة في مبلغ التدفقات النقدية، وتوقيتها، تمثل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود، مُمثلة بالعائد على الأصول النقدية الخالية من المخاطر التي يكون لها تواريخ أو آجال استحقاق تتطابق مع الفترة التي تشملها التدفقات النقدية والتي لا تستحضر عدم تأكد في التوقيت ولا مخاطر تعثر المحتفِظ بها في السداد (أي معدل فائدة خالٍ من المخاطر).

(د) السعر مقابل تحمل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية (أي علاوة المخاطر).

(هـ) العوامل الأخرى التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان في ظل الظروف القائمة.

(و) فيما يخص أي التزام: مخاطر عدم الأداء فيما يخص ذلك الالتزام، بما في ذلك المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة (أي الملتزم).

المبادئ العامة

ب١٤ تختلف أساليب القيمة الحالية في كيفية استيعابها للعناصر الواردة في الفقرة ب١٣. وبالرغم من ذلك، فإن جميع المبادئ العامة الآتية تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية يُستخدم لقياس القيمة العادلة:

(أ) ينبغي أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

(ب) ينبغي أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الحسبان العوامل التي يمكن عزوها إلى الأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه فقط.

(ج) لتجنب الازدواجية في احتساب آثار عوامل المخاطر وتجنب إغفالها، ينبغي أن تعكس معدلات الخصم الافتراضات التي تتسق مع تلك الملازمة للتدفقات النقدية. فعلى سبيل المثال، يُعد معدل الخصم الذي يعكس عدم التأكد في التوقعات المتعلقة بالتعثر المستقبلي في السداد مناسباً إذا كان يستخدم التدفقات النقدية التعاقدية لقرض (أي أسلوب لتعديل معدل الخصم). ولا يجوز أن يتم استخدام المعدل نفسه إذا كان يستخدم التدفقات النقدية المتوقعة (أي المرجحة بالاحتمالات) (أي أسلوب للقيمة الحالية المتوقعة) لأن التدفقات النقدية المتوقعة تعكس بالفعل الافتراضات المتعلقة بعدم التأكد في التعثر المستقبلي في السداد؛ وبدلاً من ذلك؛ ينبغي استخدام معدل خصم متناسب مع المخاطر الملازمة للتدفقات النقدية المتوقعة.

(د) ينبغي أن تكون الافتراضات المتعلقة بالتدفقات النقدية ومعدلات الخصم متسقة داخلياً. فعلى سبيل المثال، ينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية الاسمية، التي تتضمن أثر التضخم، بمعدل يتضمن أثر التضخم. ويتضمن معدل الفائدة الاسمي الخالي من المخاطر أثر التضخم. وينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية الفعلية، التي لا تتضمن أثر التضخم، بمعدل لا يتضمن أثر التضخم. وبالمثل، ينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة باستخدام معدل خصم بعد الضريبة. وينبغي أيضاً أن يتم خصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل يتسق مع تلك التدفقات النقدية.

(هـ) ينبغي أن تكون معدلات الخصم متسقة مع العوامل الاقتصادية الأساسية للعملة المقوَّم بها التدفقات النقدية.

المخاطر وعدم التأكد

ب١٥ يتم قياس القيمة العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية في الظروف التي يحيط بها عدم تأكد لأن التدفقات النقدية المستخدمة هي تقديرات وليست مبالغ معلومة. وفي العديد من الحالات، يكون كل من مبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكد. وحتى المبالغ الثابتة تعاقدياً، مثل دفعات سداد القرض، تكون غير مؤكدة إذا كانت هناك مخاطر تعثر في السداد.

ب١٦ يطلب المشاركون في السوق عموماً تعويضاً (أي علاوة مخاطر) لتحمل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام. وينبغي أن يتضمن قياس القيمة العادلة علاوة مخاطر تعكس المبلغ الذي يطلبه المشاركون في السوق على أنه تعويض مقابل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية. وإذا لم يكن الأمر كذلك، فإن القياس لن يعبِّر بصدق عن القيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تحديد علاوة المخاطر المناسبة. ومع ذلك، فإن درجة الصعوبة وحدها ليست سبباً كافياً لاستثناء علاوة المخاطر.

ب١٧ تختلف أساليب القيمة الحالية في الكيفية التي تعدل بها القياس تبعاً للمخاطر وفي نوع التدفقات النقدية التي تستخدمها. فعلى سبيل المثال:

(أ) يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم (انظر الفقرات ب١٨–ب٢٢) معدل خصم مُعدلاً بالمخاطر والتدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها أو الأكثر احتمالاً.

(ب) تستخدم الطريقة ١ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة (انظر الفقرة ب٢٥) تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالمخاطر ومعدلاً خالياً من المخاطر.

(ج) تستخدم الطريقة ٢ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة (انظر الفقرة ب٢٦) تدفقات نقدية متوقعة غير معدلة بالمخاطر ومعدل خصم مُعدل ليتضمن علاوة المخاطر التي يطلبها المشاركون في السوق. ويختلف ذلك المعدل عن المعدل المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم.

أسلوب تعديل معدل الخصم

ب١٨ يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم مجموعة واحدة من التدفقات النقدية التي يتم اختيارها من مدى المبالغ المُقدرة المحتملة، سواءً كانت تدفقات نقدية تعاقدية أو مُتعهداً بها (كما هو في حالة السند) أو تدفقات نقدية أكثر احتمالاً. وفي جميع الحالات، تكون تلك التدفقات النقدية مشروطة بوقوع أحداث محددة (على سبيل المثال، تكون التدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها مقابل السند مشروطة بعدم حدوث تعثر في السداد من قبل المدين). ويتم اشتقاق معدل الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد المرصودة للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة التي يتم المُتاجرة بها في السوق. ومن ثمّ، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها أو الأكثر احتمالا بمعدل سوق مرصود أو مُقدر لتلك التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل عائد سوقي).

ب١٩ يتطلب أسلوب تعديل معدل الخصم تحليلاً لبيانات السوق للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة. ويتم التحقق من مدى القابلية للمقارنة عن طريق النظر في طبيعة التدفقات النقدية (على سبيل المثال، ما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية وما إذا كان من المرجح أن تستجيب بشكل متشابه للتغيرات في الظروف الاقتصادية)، إضافة إلى عوامل أخرى (على سبيل المثال، الوضع الائتماني والضمان والمدة والشروط المقيدة والسيولة). وفي المقابل، إذا كان الأصل أو الالتزام القابل للمقارنة لا يعكس بشكل واضح المخاطر الملازمة للتدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه، فقد يمكن اشتقاق معدل خصم باستخدام بيانات لعدة أصول أو التزامات قابلة للمقارنة تُقرأ بالاقتران مع منحنى العائد الخالي من المخاطر (أي باستخدام منهج "البناء").

ب٢٠ لتوضيح منهج البناء، افترض أن الأصل أ هو حق تعاقدي لاستلام ٨٠٠ وحدة عملة[١] في سنة واحدة (أي أنه ليس هناك عدم تأكد محيط بالتوقيت). وأن هناك سوقاً قائمةً لأصول قابلة للمقارنة، والمعلومات حول تلك الأصول، بما في ذلك المعلومات عن السعر، متاحة. ومن تلك الأصول القابلة للمقارنة:

(أ) الأصل ب الذي هو حق تعاقدي لاستلام ١٢٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة وله سعر سوقي قدره ١٠٨٣ وحدة عملة. وبالتالي، فإن معدل العائد السنوي الضمني (أي معدل عائد السوق في سنة واحدة) يبلغ ١٠,٨% [(١٢٠٠ وحدة عملة/١٠٨٣ وحدة عملة) - ١].

(ب) الأصل ج الذي هو حق تعاقدي لاستلام ٧٠٠ وحدة عملة في سنتين وله سعر سوقي قدره ٥٦٦ وحدة عملة. وبالتالي، فإن معدل العائد السنوي الضمني (أي معدل عائد السوق في سنتين) يبلغ ١١,٢% [(٧٠٠ وحدة عملة/٥٦٦ وحدة عملة) ^٠,٥- ١].

(ج) جميع الأصول الثلاثة قابلة للمقارنة مع بعضها من حيث المخاطر (أي مقاييس التباين للسداد المحتمل والائتمان).

ب٢١ بالاستناد إلى توقيت الدفعات التعاقدية التي سيتم استلامها مقابل الأصل أ بالنسبة إلى توقيت الأصل ب والأصل ج (أي سنة واحدة للأصل ب مقابل سنتين للأصل ج)، يفترض أن الأصل ب أكثر قابلية للمقارنة مع الأصل أ. وباستخدام الدفعة التعاقدية التي سيتم استلامها فيما يتعلق بالأصل أ (٨٠٠ وحدة عملة) ومعدل السوق لسنة واحدة المشتق من الأصل ب (١٠,٨%)، فإن القيمة العادلة للأصل أ تكون ٧٢٢ وحدة عملة (٨٠٠ وحدة عملة/١,١٠٨). وبدلاً من ذلك، وفي حالة عدم توفر معلومات سوقية عن الأصل ب، فإن معدل السوق لسنة واحدة يمكن اشتقاقه من الأصل ج باستخدام منهج البناء. وفي تلك الحالة، يتم تعديل معدل السوق لسنتين الذي يشير إليه الأصل ج (١١,٢%) إلى معدل سوق لسنة واحدة باستخدام الهيكل الزمني لمنحنى العائد الخالي من المخاطر. وقد يتطلب الأمر الحصول على معلومات وتحليلات إضافية لتحديد ما إذا كانت علاوات المخاطر للأصول التي لسنة واحدة والتي لسنتين هي نفسها. وإذا

---

[١] في هذا المعيار تُقوم المبالغ النقدية بـ"وحدات عملة (وحدة عملة)".

حُدد أن علاوات المخاطر للأصول التي لسنة واحدة والتي لسنتين ليست هي نفسها، فإن معدل عائد السوق لسنتين يتم تعديله أيضاً تبعاً لذلك الأثر.

ب٢٢ عند تطبيق أسلوب تعديل معدل الخصم على مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، يُدرج ضمن معدل الخصم تعديلٌ تبعاً للمخاطر الملازمة للتدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه. وفي بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم على التدفقات النقدية التي لا تكون مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، قد يكون من الضروري تعديل التدفقات النقدية لتحقيق القابلية للمقارنة مع الأصل أو الالتزام المرصود الذي يتم اشتقاق معدل الخصم منه.

أسلوب القيمة الحالية المتوقعة

ب٢٣ يستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة -كنقطة بداية- مجموعة من التدفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح بالاحتمالات لجميع التدفقات النقدية المستقبلية المحتملة (أي التدفقات النقدية المتوقعة). ويكون التقدير الناتج مطابقاً للقيمة المتوقعة، التي تُعد، بالمصطلحات الاحصائية، المتوسط المرجَّح للقيم المحتملة لمتغير عشوائي منفصل مع استخدام الاحتمالات المتصلة بها على أنها الأوزان المرجّحة. ونظراً لأن جميع التدفقات النقدية المحتملة هي مرجحة بالاحتمالات، فإن التدفق النقدي الناتج المتوقع لا يتوقف على شرط وقوع أي حدث محدد (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

ب٢٤ عند اتخاذ قرار استثماري، فإن المشاركين في السوق المتجنبين للمخاطر سيأخذون في الحسبان مخاطر أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن التدفقات النقدية المتوقعة. وتميز نظرية المحفظة المالية بين نوعين من المخاطر:

(أ) المخاطر غير المنتظمة (القابلة للتنويع)، وهي المخاطر الخاصة بأصل أو التزام معين.

(ب) المخاطر المنتظمة (غير القابلة للتنويع)، وهي المخاطر المشتركة التي يشترك فيها أصل أو التزام مع البنود الأخرى في محفظة متنوعة.

تفترض نظرية المحفظة المالية أنه في حالة وجود سوق متوازنة، فإن المشاركين في السوق سيتم تعويضهم فقط عن تحمل المخاطر المنتظمة الملازمة للتدفقات النقدية. (أمّا في الأسواق التي تفتقر إلى الكفاءة أو غير المتوازنة، فقد تتوفر أشكال أخرى للعائد أو التعويض.)

ب٢٥ تعدل الطريقة ١ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة التدفقات النقدية المتوقعة للأصل تبعاً للمخاطر المنتظمة (أي السوقية) عن طريق طرح علاوة مخاطر نقدية (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة تبعاً للمخاطر). وتمثل تلك التدفقات النقدية المعدلة تبعاً للمخاطر مُعادلاً للتدفق النقدي المؤكد، والذي يتم خصمه بمعدل فائدة خالٍ من المخاطر. ويشير مُعادل التدفق النقدي المؤكد إلى التدفق النقدي المتوقع (كما تم تعريفه)، مُعدلاً تبعاً للمخاطر بحيث أن المشارك في السوق يكون في وضع محايد بالنسبة لمبادلة تدفق نقدي مؤكد بتدفق نقدي متوقع. وعلى سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق على استعداد لمبادلة تدفق نقدي متوقع قدره ١٢٠٠ وحدة عملة مقابل تدفق نقدي مؤكد قدره ١٠٠٠ وحدة عملة، فإن مبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة يُعد المُعادل المؤكد لمبلغ ١٢٠٠ وحدة عملة (أي أن المبلغ ٢٠٠ وحدة عملة يمثل علاوة المخاطر النقدية). وفي تلك الحالة، فإن المشارك في السوق سيكون في وضع محايد بالنسبة للأصل المحتفظ به.

ب٢٦ وفي المقابل، تعدل الطريقة ٢ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة التدفقات النقدية تبعاً للمخاطر المنتظمة (أي السوقية) عن طريق تطبيق علاوة مخاطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر. وبناءً عليه، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع معدل متوقع مرتبط بالتدفقات النقدية المرجحة بالاحتمالات (أي معدل عائد متوقع). ويمكن أن تستخدم النماذج المستخدمة لتسعير الأصول المحفوفة بالمخاطر، مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية، لتقدير معدل العائد المتوقع. ونظراً لأن معدل الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم هو معدل عائد يتعلق بتدفقات نقدية مشروطة، فمن المرجح أن يكون أعلى من معدل الخصم المستخدم في الطريقة ٢ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة، والذي هو معدل عائد متوقع يتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة بالاحتمالات.

ب٢٧ لتوضيح الطريقة ١ والطريقة ٢، افترض أن أصلاً له تدفقات نقدية متوقعة بقيمة ٧٨٠ وحدة عملة في سنة واحدة تم تحديدها على أساس التدفقات النقدية المحتملة والاحتمالات المبينة أدناه. وأن معدل الفائدة الخالي من المخاطر المُنطبق للتدفقات النقدية التي بأفق زمني لسنة واحدة هو ٥%، وأن علاوة المخاطر المنتظمة لأصل له نفس وضع المخاطر هي ٣%.

التدفقات النقدية المحتملة	الاحتمالية	التدفقات النقدية المرجحة بالاحتمالات
٥٠٠ وحدة عملة	١٥%	٧٥ وحدة عملة
٨٠٠ وحدة عملة	٦٠%	٤٨٠ وحدة عملة
٩٠٠ وحدة عملة	٢٥%	٢٢٥ وحدة عملة
التدفقات النقدية المتوقعة		٧٨٠ وحدة عملة

ب٢٨ في هذا المثال التوضيحي البسيط، تمثل التدفقات النقدية المتوقعة (٧٨٠ وحدة عملة) المتوسط المرجح بالاحتمالات للنواتج الثلاثة المحتملة. وفي الحالات الأكثر واقعية، قد يكون هناك العديد من النواتج المحتملة. وبالرغم من ذلك، فلتطبيق أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، فإنه ليس من الضروري دائماً أخذ توزيعات جميع التدفقات النقدية المحتملة في الحسبان باستخدام نماذج وأساليب معقدة. وبدلاً من ذلك، قد يكون من الممكن وضع عدد محدود من التصورات والاحتمالات المنفصلة التي تستوعب نسق التدفقات النقدية المحتملة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التدفقات النقدية المحققة لبعض الفترات السابقة الملائمة، والمُعدلة تبعاً للتغيرات في الظروف التي تحدث لاحقاً (على سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية، واتجاهات الصناعة والمنافسة بالإضافة إلى التغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر في المنشأة بشكل أكثر تحديداً)، مع الأخذ في الحسبان افتراضات المشاركين في السوق.

ب٢٩ من الناحية النظرية، تظل القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها سواءً تم تحديدها باستخدام الطريقة ١ أو الطريقة ٢، كما يلي:

(أ) باستخدام الطريقة ١، يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة تبعاً للمخاطر المنتظمة (أي السوقية). وفي حالة عدم توفر بيانات سوقية تشير بشكل مباشر إلى مبلغ التعديل تبعاً للمخاطر، يمكن اشتقاق مثل هذا التعديل من نموذج لتسعير الأصل باستخدام مفهوم المُعادلات المؤكدة. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد التعديل تبعاً للمخاطر (أي علاوة المخاطر النقدية التي قدرها ٢٢ وحدة عملة) باستخدام علاوة مخاطر منتظمة بنسبة ٣% (٧٨٠ وحدة عملة – [٧٨٠ وحدة عملة × (١,٠٥/١,٠٨)])، وينتج عن ذلك تدفقات نقدية متوقعة معدلة تبعاً للمخاطر بقيمة ٧٥٨ وحدة عملة (٧٨٠ وحدة عملة – ٢٢ وحدة عملة). ويُعد المبلغ ٧٥٨ وحدة عملة المُعادل المؤكد للمبلغ ٧٨٠ وحدة عملة ويتم خصمه بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر (٥%). وهكذا تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ وحدة عملة (٧٥٨ وحدة عملة/ ١,٠٥).

(ب) باستخدام الطريقة ٢، لا يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة تبعاً للمخاطر المنتظمة (أي السوقية). وبدلاً من ذلك، يتم إدراج التعديل تبعاً لتلك المخاطر ضمن معدل الخصم. وعليه، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل عائد متوقع قدره ٨% (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر البالغ ٥% زائد علاوة المخاطر المنتظمة البالغة ٣%). وهكذا تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ وحدة عملة (٧٨٠ وحدة عملة/١,٠٨).

ب٣٠ عند استخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة، يمكن استخدام الطريقة ١ أو الطريقة ٢. ويعتمد اختيار الطريقة ١ أو الطريقة ٢ على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه ومدى توفر بيانات كافية والاجتهادات المُطبقة.

تطبيق أساليب القيمة الحالية على الالتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي لا تحتفظ بها أطرافٌ أخرى على أنها أصول (الفقرتان ٤٠ و٤١)

ب٣١ عند استخدام أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة لالتزام لا يحتفظ به طرفٌ آخر على أنه أصل (على سبيل المثال، الالتزام بسحب أصل من الخدمة)، يجب على المنشأة جملة أمور من بينها أن تقدر التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يتوقع المشاركون في السوق تكبدها عند الوفاء بالواجب. ويجب أن تتضمن تلك التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية توقعات المشاركين في السوق بشأن

تكاليف الوفاء بالواجب والتعويض الذي سيطلبه المشارك في السوق لتحمل الواجب. ويتضمن مثل ذلك التعويض العائد الذي سيطلبه المشارك في السوق مقابل ما يلي:

(أ) القيام بالنشاط (أي قيمة الوفاء بالواجب؛ على سبيل المثال، باستخدام الموارد التي يمكن أن تستخدم لأنشطة أخرى).

(ب) تحمل المخاطر المرتبطة بالواجب (أي علاوة المخاطر التي تعكس مخاطر أن التدفقات النقدية الخارجة الفعلية قد تختلف عن التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة؛ انظر الفقرة ب٣٣).

ب٣٢ على سبيل المثال، يوجد التزام غير مالي لا يتضمن معدل عائد تعاقدي وليس هناك عائد سوقي يمكن رصده لذلك الالتزام. في بعض الحالات، لن يمكن تمييز مكونات العائد الذي سيطلبه المشاركون في السوق عن بعضها (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي سيطلبه متعاقد -يُعد طرفاً ثالثاً- على أساس أتعاب ثابتة). وفي حالات أخرى، يلزم المنشأة أن تقدر تلك المكونات بشكل منفصل (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي سيطلبه متعاقد –يُعد طرفاً ثالثاً- على أساس التكلفة زائد هامش ربح لأن المتعاقد في تلك الحالة لن يتحمل مخاطر التغيرات المستقبلية في التكاليف).

ب٣٣ تستطيع المنشأة أن تدرج علاوة مخاطر ضمن قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة لا يحتفظ بها طرفٌ آخر على أنها أصل بإحدى الطرق الآتية:

(أ) عن طريق تعديل التدفقات النقدية (أي على أنها زيادة في مبلغ التدفقات النقدية الخارجة)؛ أو

(ب) عن طريق تعديل المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية وصولاً إلى قيمها الحالية (أي على أنها تخفيض في معدل الخصم).

ويجب على المنشأة أن تضمن عدم ازدواجية احتساب التعديلات تبعاً للمخاطر، وعدم إغفالها. فعلى سبيل المثال، إذا تمت زيادة التدفقات النقدية المُقدرة لتأخذ في الحسبان التعويض مقابل تحمل المخاطر المرتبطة بالواجب، فلا يجوز تعديل معدل الخصم ليعكس تلك المخاطر.

مُدخلات أساليب التقويم (الفقرات ٦٧-٧١)

ب٣٤ من أمثلة الأسواق التي قد تكون فيها المُدخلات من الممكن رصدها لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يلي:

(أ) أسواق الأوراق المالية. في سوق الأوراق المالية، تكون أسعار الإغلاق متاحة بسهولة وممثلة في العموم للقيمة العادلة. ومن أمثلة مثل هذه الأسواق سوق لندن للأوراق المالية.

(ب) أسواق المتعاملين. في سوق المتعاملين، يكون المتعاملون على استعداد للمتاجرة (إمّا بالشراء أو البيع لحسابهم الخاص)، موفرين بذلك سيولة من خلال استخدام رؤوس أموالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يقومون بإيجاد سوق لها. وعادةً ما تكون أسعار العرض والطلب (التي تمثل السعر الذي يكون المتعامل على استعداد للشراء به والسعر الذي يكون المتعامل على استعداد للبيع به، على الترتيب) متاحة بشكل أكثر سهولة من أسعار الإغلاق. وتُعد أسواق التداول خارج المنصة (التي يُعلن فيها عن الأسعار للعموم) من أسواق المتعاملين. وتوجد أيضاً أسواق متعاملين لبعض الأصول والالتزامات الأخرى، بما في ذلك بعض الأدوات المالية والسلع والأصول المادية (على سبيل المثال، المعدات المستخدمة).

(ج) أسواق السمسرة. في سوق السمسرة، يحاول السماسرة التوفيق بين المشترين والبائعين، ولكنهم ليسوا على استعداد للمتاجرة لحسابهم الخاص. وبعبارة أخرى، لا يستخدم السماسرة رؤوس أموالهم الخاصة للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يقومون بإيجاد سوق لها. ويعلم السمسار الأسعار المعروضة والأسعار المطلوبة من قبل الأطراف المعنية، ولكن عادة لا يدرك كل طرف متطلبات السعر للطرف الآخر. وفي بعض الاحيان، يمكن الاطلاع على أسعار المعاملات المنجزة. وتشمل أسواق السمسرة شبكات الاتصالات الإلكترونية، التي يتم فيها مطابقة طلبات الشراء مع طلبات البيع، وأسواق العقارات التجارية والسكنية.

(د) الأسواق بدون وسطاء. في السوق الذي بدون وسطاء، يتم التفاوض على المعاملات، سواء كانت معاملات لأول مرة أو إعادة بيع، بشكل مستقل بدون وسيط. وقد يُتاح للعموم القليل من المعلومات عن تلك المعاملات.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (الفقرات ٧٢-٩٠)

مُدخلات المستوى ٢ (الفقرات ٨١-٨٥)

ب٣٥ من أمثلة مُدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) مقايضة معدل فائدة ثابتة عند الاستلام متغيرة عند الدفع، استناداً إلى معدل مقايضة معدل الفائدة المعروض بين البنوك في لندن (الليبور). ويكون مُدخل المستوى ٢ هو معدل مقايضة الليبور إذا كان ذلك المعدل من الممكن رصده على فترات زمنية معلنة عادةً طوال مدة المقايضة تقريباً.

(ب) مقايضة معدل فائدة ثابتة عند الاستلام متغيرة عند الدفع، استناداً إلى منحنى عائد مُقوَّم بعملة أجنبية. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو معدل المقايضة استناداً إلى منحنى عائد مُقوَّم بعملة أجنبية والذي يكون من الممكن رصده على فترات زمنية معلنة عادةً طوال مدة المقايضة تقريباً. ويكون ذلك هو الحال إذا كانت مدة المقايضة ١٠ سنوات وكان ذلك المعدل من الممكن رصده على فترات زمنية معلنة عادةً لمدة ٩ سنوات، شريطة ألا يكون أي استقراء معقول لمنحنى العائد في السنة العاشرة مهماً لقياس القيمة العادلة للمقايضة بكاملها.

(ج) مقايضة معدل فائدة ثابتة عند الاستلام متغيرة عند الدفع، استناداً إلى معدل أساسي لبنك محدد. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو المعدل الأساسي للبنك والذي يتم اشتقاقه من خلال الاستقراء إذا كانت القيم التي يتم استقراؤها مؤيدة ببيانات سوق من الممكن رصدها، على سبيل المثال، عن طريق الارتباط بمعدل فائدة من الممكن رصده طوال مدة المقايضة تقريباً.

(د) خيار لمدة ثلاثة سنوات على أسهم مُتداولة في السوق المالية. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو التقلب الضمني للأسهم والذي يتم اشتقاقه من خلال الاستقراء للسنة الثالثة إذا توفر كلا الشرطين الآتيين:

(١) أن يكون من الممكن رصد الأسعار للخيارات على الأسهم لمدة سنة واحدة وسنتين.

(٢) أن يكون التقلب الضمني الذي تم استقراؤه لخيار لمدة ثلاث سنوات مؤيداً ببيانات سوق من الممكن رصدها طوال مدة الخيار تقريباً.

وفي تلك الحالة يمكن اشتقاق التقلب الضمني من خلال الاستقراء من التقلب الضمني للخيارات على الأسهم لمدة سنة واحدة وسنتين ويمكن تأييده بالتقلب الضمني للخيارات التي لمدة ثلاث سنوات على أسهم المنشآت القابلة للمقارنة، شريطة التأكد من الارتباط بالتقلبات الضمنية التي لمدة سنة واحدة وسنتين.

(هـ) ترتيب الترخيص. فيما يخص ترتيب الترخيص الذي يتم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال والذي يكون قد تم التفاوض عليه مؤخراً مع طرف غير ذي علاقة من قبل المنشأة المستحوذ عليها (الطرف في ترتيب الترخيص)، يكون مُدخل المستوى ٢ هو معدل عوائد حقوق الملكية الفكرية في العقد مع الطرف غير ذي العلاقة عند بدء الترتيب.

(و) مخزون السلع تامة الصنع في منفذ بيع بالتجزئة. فيما يخص مخزون البضاعة تامة الصنع الذي يتم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، يكون مُدخل المستوى ٢ إمّا سعراً للعملاء في سوق تجزئة أو سعراً لتجار التجزئة في سوق الجملة، معدلاً تبعاً للفروق بين حالة وموقع بند المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي المشابهة) بحيث يعكس قياس القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه في معاملة لبيع المخزون إلى تاجر تجزئة آخر يقوم باستكمال جهود البيع المطلوبة. ومن الناحية النظرية، سيكون قياس القيمة العادلة هو نفسه، سواءً تم إجراء تعديلات على سعر التجزئة (بالتخفيض) أو على سعر البيع بالجملة (بالزيادة). وبشكلٍ عام، ينبغي أن يُستخدم لقياس القيمة العادلة السعر الذي يتطلب القدر الأقل من التعديلات الخاضعة للتقدير الشخصي.

(ز) المبنى المُحتفظ به والمستخدم. يكون مُدخل المستوى ٢ هو السعر للمتر المربع من المبنى (مضاعف تقويم) المشتق من بيانات السوق التي يمكن رصدها، على سبيل المثال، المضاعفات المشتقة من أسعار في معاملات مرصودة تنطوي على مبانٍ قابلة للمقارنة (أي مشابهة) في مواقع مشابهة.

(ح) وحدة توليد النقد. يكون مُدخل المستوى ٢ مضاعف تقويم (أي مضاعف الأرباح أو الإيراد أو مقياس أداء مشابه) مشتق من بيانات السوق التي يمكن رصدها، على سبيل المثال، المضاعفات المشتقة من أسعار في معاملات مرصودة تنطوي على أعمال قابلة للمقارنة (أي مشابهة)، مع الأخذ في الحسبان العوامل التشغيلية والسوقية والمالية وغير المالية.

مُدخلات المستوى ٣ (الفقرات ٨٦-٩٠)

ب٣٦ من أمثلة مُدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) مقايضة عملة طويلة الأجل. يكون مُدخل المستوى ٣ معدل فائدة بعملة محددة لا يمكن رصده ولا يمكن تأييده ببيانات السوق التي يمكن رصدها على فترات زمنية معلنة عادةً ولا بأية وسائل أخرى طوال مدة مقايضة العملة تقريباً. وتكون معدلات الفائدة في مقايضات العملات هي معدلات المقايضة المحسوبة من منحنيات العائد للدول المعنية.

(ب) خيار لمدة ثلاث سنوات على أسهم مُتداولة في السوق المالية. يكون مُدخل المستوى ٣ هو التقلب التاريخي، أي تقلب الأسهم المشتق من الأسعار التاريخية للأسهم. ولا يمثل التقلب التاريخي عادةً توقعات المشاركين الحاليين في السوق بشأن التقلب المستقبلي، حتى ولو كان هو المعلومة الوحيدة المتاحة لتسعير الخيار.

(ج) مقايضة معدل الفائدة. يكون مُدخل المستوى ٣ أي تعديل يتم إجراؤه على سعر (غير ملزم) متفق عليه في وسط السوق للمقايضة ويتم تطويره باستخدام بيانات لا يمكن رصدها بشكل مباشر ولا يمكن تأييده على أي نحو آخر ببيانات السوق التي يمكن رصدها.

(د) الالتزام بسحب أصل من الخدمة الذي يتم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال. يكون مُدخل المستوى ٣ أي تقدير حالي يتم إجراؤه باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة حول التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي ستدفع للوفاء بالواجب (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق بشأن تكاليف الوفاء بالواجب والتعويض الذي سيطلبه المشارك في السوق مقابل تحمله الواجب بتفكيك الأصل) إذا لم تكن هناك معلومات متاحة بشكل معقول تبين أن المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. ويُستخدم مُدخل المستوى ٣ ذلك في أسلوب القيمة الحالية مع مُدخلات أخرى، مثل المعدل الحالي للفائدة الخالي من المخاطر أو المعدل الخالي من المخاطر المعدل تبعاً للائتمان إذا انعكس أثر الوضع الائتماني للمنشأة على القيمة العادلة للالتزام في معدل الخصم بدلاً من أن ينعكس في تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية.

(هـ) وحدة توليد النقد. يكون مُدخل المستوى ٣ أي توقع مالي (مثل التدفقات النقدية أو الربح أو الخسارة) يتم تطويره باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة إذا لم تكن هناك معلومات متاحة بشكل معقول تبين أن المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة.

قياس القيمة العادلة عندما يكون حجم أو مستوى النشاط لأصل أو التزام قد انخفض بشكل جوهري

ب٣٧ قد تتأثر القيمة العادلة لأصل أو التزام عندما يحدث انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لذلك الأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو لأصول أو التزامات مشابهة). ولتحديد ما إذا كان هناك، بناءً على الأدلة المتاحة، انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يجب على المنشأة تقويم أهمية وملاءمة عوامل مثل ما يلي:

(أ) قلة المعاملات التي تمت مؤخراً.

(ب) عدم إعداد عروض الأسعار باستخدام المعلومات الحالية.

(ج) تباين عروض الأسعار بشكل كبير سواءً بمرور الوقت أو بين صناع السوق (على سبيل المثال، بعض أسواق السمسرة).

(د) زوال الارتباط بين المؤشرات التي كانت مرتبطة بشكل كبير بالقيم العادلة للأصل أو الالتزام والمؤشرات الحديثة للقيمة العادلة لذلك الأصل أو الالتزام.

(هـ) حدوث زيادة كبيرة في علاوات مخاطر السيولة الضمنية أو العوائد أو مؤشرات الأداء (مثل معدلات التخلف عن السداد أو حدة الخسائر) للمعاملات المرصودة أو الأسعار المعلنة عند مقارنتها بتقدير المنشأة للتدفقات النقدية المتوقعة، مع الأخذ في الحسبان جميع بيانات السوق المتاحة بشأن المخاطر الائتمانية ومخاطر عدم الأداء الأخرى فيما يخص الأصل أو الالتزام.

(و) وجود فرق واسع بين سعري العرض والطلب أو حدوث زيادة كبيرة في الفرق بين سعري العرض والطلب.

(ز) انخفاض النشاط بشكل كبير في سوق للإصدارات الجديدة (أي سوق أساسية) للأصل أو الالتزام أو للأصول أو الالتزامات المشابهة، أو غياب مثل هذه السوق.

(ح) قلة المعلومات المتاحة للعموم (على سبيل المثال، بخصوص المعاملات التي تحدث في سوق بدون وسطاء).

ب٣٨ إذا خلصت المنشأة إلى حدوث انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو للأصول أو الالتزامات المشابهة)، يلزم عندئذ إجراء تحليل إضافي للمعاملات أو الأسعار المعلنة. وقد لا يشير الانخفاض في حجم أو مستوى النشاط في حد ذاته إلى أن سعر معاملة أو سعراً معلناً لا يمثل القيمة العادلة أو إلى أن معاملة في ذلك السوق لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة. ومع ذلك، فإذا حددت المنشأة أن معاملة أو سعراً معلناً لا يمثل القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد تكون هناك معاملات لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة)، فسيكون من الضروري إجراء تعديل على المعاملات أو الأسعار المعلنة إذا كانت المنشأة تستخدم تلك الأسعار على أنها أساس لقياس القيمة العادلة وقد يكون ذلك التعديل مهماً لقياس القيمة العادلة في مجملها. وقد تكون التعديلات ضرورية أيضاً في حالات أخرى (على سبيل المثال، عندما يتطلب سعر أصل مشابه تعديلاً كبيراً لجعله قابلاً للمقارنة مع الأصل الذي يجري قياسه أو عندما يكون السعر قديماً).

ب٣٩ لا يفرض هذا المعيار منهجية لإجراء التعديلات الكبيرة على المعاملات أو الأسعار المعلنة. انظر الفقرات ٦١-٦٦ وب٥-ب١١ للاطلاع على مناقشة لاستخدام أساليب التقويم عند قياس القيمة العادلة. وبغض النظر عن أسلوب التقويم المستخدم، يجب على المنشأة أن تدرج تعديلات مناسبة تبعاً للمخاطر، بما في ذلك علاوة مخاطر تعكس المبلغ الذي يطلبه المشاركون في السوق على أنه تعويض مقابل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام (انظر الفقرة ب١٧). وفيما عدا ذلك، لا يعبّر القياس بصدق عن القيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تحديد التعديل المناسب تبعاً للمخاطر. ومع ذلك، فإن درجة الصعوبة وحدها ليست أساساً كافياً يُستبعد بناءً عليه إجراء تعديل تبعاً للمخاطر. ويجب أن يكون التعديل تبعاً للمخاطر انعكاساً لمعاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

ب٤٠ إذا حدث انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، فقد يكون من المناسب إجراء تغيير في أسلوب التقويم أو استخدام أساليب تقويم متعددة (على سبيل المثال، استخدام منهج السوق وأسلوب القيمة الحالية). وعند الترجيح بين مؤشرات القيمة العادلة الناتجة من استخدام أساليب تقويم متعددة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان معقولية مدى قياسات القيمة العادلة. ويتمثل الهدف من ذلك في تحديد النقطة الواقعة ضمن ذلك المدى والتي تُعد الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية. وقد يكون اتساع مدى قياسات القيمة العادلة مؤشراً على الحاجة لإجراء تحليل إضافي.

ب٤١ حتى عند حدوث انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يظل الهدف من قياس القيمة العادلة هو نفسه. فالقيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة (أي ليست تصفية إجبارية أو بيع اضطراري) بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

ب٤٢ يتوقف تقدير السعر الذي عنده سيكون المشاركون في السوق على استعداد للدخول في معاملة في تاريخ القياس في ظروف السوق الحالية، إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، على الحقائق والظروف في تاريخ القياس، ويتطلب ذلك التقدير أيضاً ممارسة الاجتهاد. ولا تُعد نية المنشأة للاحتفاظ بالأصل أو تسوية الالتزام أو الوفاء به بأية صورة أخرى أمراً ذا صلة عند قياس القيمة العادلة لأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، وليست قياساً خاصاً بالمنشأة.

تحديد المعاملات التي لا تُعد معاملات تمت في ظروف اعتيادية منتظمة

ب٤٣ يكون تحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة (أو أنها ليست كذلك) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو للأصول أو الالتزامات

المشابهة). ومن غير المناسب في مثل هذه الحالات استنتاج أن جميع المعاملات في ذلك السوق لا تُعد معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة (أي أنها تصفية إجبارية أو بيع اضطراري). وتشمل الظروف التي قد تشير إلى أن معاملة ما لا تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة ما يلي:

(أ) عدم وجود تعرض كافٍ للسوق خلال فترة تسبق تاريخ القياس تتيح تنفيذ الأنشطة التسويقية التي تُعد عادية ومعتادة للمعاملات التي تنطوي على مثل تلك الأصول أو الالتزامات في ظل ظروف السوق الحالية.

(ب) وجود فترة تسويقية عادية ومعتادة، ولكن البائع قام بتسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.

(ج) إفلاس البائع أو قربه من الإفلاس أو من الوقوع تحت الحراسة القضائية (أي أن البائع في وضع اضطراري).

(د) اعتبار أن البائع كان مطالباً بالبيع للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو نظامية (أي أن البائع كان مجبراً).

(هـ) اعتبار أن سعر المعاملة يُعد شاذاً عند مقارنته بالمعاملات الحديثة الأخرى للأصل أو الالتزام نفسه أو ما يماثله.

ويجب على المنشأة تقويم الظروف لتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة، بناءً على وزن الأدلة المتاحة.

ب٤٤ يجب على المنشأة، عند قياس القيمة العادلة أو تقدير علاوات مخاطر السوق، أن تأخذ ما يلي في الحسبان:

(أ) إذا كانت الأدلة تشير إلى أن المعاملة لا تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة، فيجب على المنشأة أن تضع وزناً ضئيلاً (مقارنة بالمؤشرات الأخرى للقيمة العادلة) لسعر تلك المعاملة، إن كانت ستضع له وزناً.

(ب) إذا كانت الأدلة تشير إلى أن المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة، فيجب على المنشأة أن تأخذ سعر تلك المعاملة في الحسبان. وسوف يعتمد الوزن الموضوع لسعر تلك المعاملة عند مقارنته بالمؤشرات الأخرى للقيمة العادلة على الحقائق والظروف، مثل ما يلي:

(١) حجم المعاملة.

(٢) مدى قابلية المعاملة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.

(٣) مدى قرب المعاملة من تاريخ القياس.

(ج) إذا لم تتوفر لدى المنشأة معلومات كافية لاستنتاج ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة، فيجب عليها أن تأخذ سعر المعاملة في الحسبان. وبالرغم من ذلك، فإن سعر تلك المعاملة قد لا يمثل القيمة العادلة (أي أن سعر المعاملة ليس بالضرورة أن يكون الأساس الوحيد أو الرئيسي لقياس القيمة العادلة أو لتقدير علاوات مخاطر السوق). وعندما لا تتوفر لدى المنشأة معلومات كافية لاستنتاج ما إذا كانت معاملات معينة تُعد معاملات تمت في ظروف اعتيادية منتظمة، فيجب عليها أن تضع وزناً أقل لتلك المعاملات عند مقارنتها بالمعاملات الأخرى المعروف أنها معاملات تمت في ظروف اعتيادية منتظمة.

ولا يلزم المنشأة أن تبذل جهوداً مستفيضة لتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة، ولكن لا يجوز لها أن تتجاهل المعلومات المتاحة بشكل معقول. وعندما تُعد المنشأة طرفاً في معاملة، يُفترض أن تتوفر لديها معلومات كافية لاستنتاج ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة.

استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة

ب٤٥ لا يمنع هذا المعيار استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة، مثل خدمات التسعير أو السماسرة، إذا كانت المنشأة قد حددت أن الأسعار المعلنة المقدمة من تلك الأطراف قد تم تطويرها وفقاً لهذا المعيار.

ب٤٦ إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لأصل أو التزام، فيجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة قد تم تطويرها باستخدام معلومات حالية تعكس المعاملات التي تمت في ظروف اعتيادية منتظمة أو باستخدام أسلوب تقويم يعكس افتراضات المشاركين في السوق (بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر). وعند ترجيح سعر معلن على أنه مُدخل لقياس

قيمة عادلة، فإن المنشأة تضع وزناً أقل للتسعيرات التي لا تعكس نتيجة المعاملات (عند مقارنتها بالمؤشرات الأخرى للقيمة العادلة التي تعكس نتائج المعاملات).

ب٤٧ علاوة على ذلك، يجب أن تؤخذ طبيعة التسعيرة (على سبيل المثال، ما إذا كانت التسعيرة تُعد سعراً دلالياً أم أنها عرض ملزم) في الحسبان عند الترجيح بين الأدلة المتاحة، مع إعطاء وزن أكبر للتسعيرات المقدمة من أطراف ثالثة والتي تمثل عروضاً ملزمة.

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على فترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج ٢ يجب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية التي يُطبَّق فيها لأول مرة.

ج٣ لا يلزم تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار في المعلومات المقارنة المقدمة للفترات التي تسبق أول تطبيق لهذا المعيار.

ج٤ عدلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠١١ – ٢٠١٣"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٥٢. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية التي تم فيها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ لأول مرة. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج٥ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥٢. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ج٦ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤

الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي *لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية* التي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلعاً أو خدمات إلى عملاء بسعر أو معدل يخضع *لتنظيم الأسعار*.

٢ لتحقيق هذا الهدف، يتطلب المعيار:

(أ) إجراء تغييرات محدودة في السياسات المحاسبية التي كانت تطبق وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، والتي تتعلق بشكل رئيسي بعرض هذه الحسابات؛

(ب) تقديم إفصاحات:

(١) تحدد وتوضح المبالغ المثبتة في القوائم المالية للمنشأة والناشئة عن تنظيم الأسعار؛

(٢) تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها، الناتجة من أي أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية تم إثباتها.

٣ تسمح متطلبات هذا المعيار للمنشأة التي تقع ضمن نطاقه بالاستمرار في المحاسبة عن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها عندما تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي، مع مراعاة التغييرات المحدودة المشار إليها في الفقرة ٢ أعلاه.

٤ إضافة لذلك، ينص هذا المعيار على بعض الاستثناءات، أو الإعفاءات، من متطلبات المعايير الأخرى. وجميع المتطلبات المحددة للتقرير عن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، وأي استثناءات، أو إعفاءات، من متطلبات المعايير الأخرى ذات العلاقة بتلك الأرصدة، تم تضمينها في هذا المعيار بدلاً من تضمينها في تلك المعايير الأخرى.

النطاق

٥ يُسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي فقط في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت تزاول أنشطة تخضع أسعارها للتنظيم؛

(ب) إذا أثبتت مبالغ تستحق الوصف بأنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها.

٦ لا يجوز للمنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المالية للفترات اللاحقة إلا إذا كانت قد أثبتت، في أول قوائم مالية لها معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية عن طريق اختيارها لتطبيق متطلبات هذا المعيار.

٧ لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل المنشآت التي تزاول أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار. وبتطبيق متطلبات هذا المعيار، فإن أي مبالغ يسمح بإثباتها أو يُتطلب إثباتها على أنها أصول أو التزامات وفقاً لمعايير أخرى لا يجوز تضمينها في المبالغ المُصنَّفة على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية.

٨ يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، أن تطبق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.

الإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات

الإعفاء المؤقت من الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

٩ **يجب على المنشأة التي تزاول أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار والتي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، أن تطبق الفقرتين ١٠ و١٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ عند وضع سياساتها المحاسبية بشأن الإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.**

١٠ تحدد الفقرتان ١١ و١٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ مصادر المتطلبات والإرشادات التي يتعين على الإدارة، أو يسمح لها، بأخذها في الحسبان عند وضع سياسة محاسبية لأحد البنود في حال عدم وجود أي معيار ملائم ينطبق بشكل خاص على ذلك البند. ويُعفي هذا المعيار المنشأة من تطبيق الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ على سياساتها المحاسبية بشأن الإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وبناءً على ذلك، فإن المنشآت التي تثبت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، سواءً على أنها بنود منفصلة أو على أنها جزء من القيمة الدفترية لأصول والتزامات أخرى، وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها، يُسمح لها بالاستمرار في إثبات تلك الأرصدة وفقاً لهذا المعيار من خلال الإعفاء من الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، مع مراعاة أي تغييرات في العرض مطلوبة بموجب الفقرتين ١٨ و١٩ من هذا المعيار.

الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية

١١ **عند التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية السابقة المتعارف عليها للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، باستثناء أي تغييرات يُسمح بها بموجب الفقرات ١٣–١٥. وبالرغم من ذلك، فإن عرض مثل هذه المبالغ يجب أن يلتزم بمتطلبات العرض الواردة في هذا المعيار، والتي قد تتطلب إجراء تغييرات في سياسات العرض الخاصة بالمنشأة وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها (انظر الفقرتين ١٨ و١٩).**

١٢ يجب على المنشأة أن تطبق بشكل ثابت في الفترات اللاحقة السياسات الموضوعة وفقاً للفقرة ١١، باستثناء أي تغييرات يُسمح بها بموجب الفقرات ١٣–١٥.

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٣ **لا يجوز للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية للبدء في إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. ولا يجوز للمنشأة أن تغير سياساتها المحاسبية للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية إلا إذا كان التغيير يزيد من ملاءمة القوائم المالية للقرارات الاقتصادية التي يحتاج المستخدمون إلى اتخاذها دون أن يقلل ذلك من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية[١]، أو يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية دون أن يقلل ذلك من ملاءمتها لتلك الاحتياجات. ويجب على المنشأة الحكم على الملاءمة وإمكانية الاعتماد باستخدام الضوابط الواردة في الفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.**

١٤ لا يعفي هذا المعيار المنشآت من تطبيق الفقرات ١٠ أو ١٤ أو ١٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ على التغييرات في السياسة المحاسبية. ولتبرير تغيير سياساتها المحاسبية بشأن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، يجب على المنشأة إثبات أن التغيير يجعل القوائم المالية أقرب إلى استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. ولكن لا يلزم أن يحقق التغيير التزاماً كاملاً بتلك الضوابط التي لإثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، وقياسها وتحديد الهبوط في قيمتها وإلغاء إثباتها.

١٥ تنطبق الفقرتان ١٣ و١٤ على كل من التغييرات التي تتم عند التطبيق الأولي لهذا المعيار وعلى التغييرات التي تتم في فترات التقرير اللاحقة.

---

١ في عام ٢٠١٠، استبدل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والذي أقره المجلس في عام ٢٠٠١ (الإطار) بـ"إطار مفاهيم التقرير المالي" (إطار المفاهيم). ويشمل مصطلح "التعبير الصادق"، الذي تم استخدامه في إطار المفاهيم الصادر في عام ٢٠١٠ والمستخدم أيضاً في النسخة المنقحة من إطار المفاهيم الصادر في عام ٢٠١٨، الخاصية الرئيسية التي أطلق عليها "الإطار" اسم "إمكانية الاعتماد". ويستند المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ من هذا المعيار إلى متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة (٨)، الذي يبقي على استخدام مصطلح "يمكن الاعتماد عليه".

التداخل مع المعايير الأخرى

١٦ **يتضمن هذا المعيار أي استثناء أو إعفاء محدد أو متطلبات إضافية محددة تتعلق بتداخل هذا المعيار مع المعايير الأخرى (انظر الفقرات ب٧ – ب٢٨). وفي حالة عدم وجود أي استثناء أو إعفاء أو متطلبات إضافية من هذا القبيل، يجب تطبيق المعايير الأخرى على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية بنفس الطريقة التي تنطبق بها على الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات التي يتم إثباتها وفقاً للمعايير الأخرى.**

١٧ في بعض الحالات، قد يلزم تطبيق معيار آخر على رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية تم قياسه وفقاً للسياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي قد تم وضعها وفقاً للفقرتين ١١ و١٢، وذلك بغية أن ينعكس ذلك الرصيد بشكل مناسب في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار في بلد أجنبي وتكون معاملات تلك الأنشطة وأرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية مُقومة بعملة أجنبية ليست هي العملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير. وتتم ترجمة أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة عن طريق تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

العرض

التغييرات في العرض

١٨ كما سيتم بيانه في الفقرات ٢٠-٢٦ أدناه، فإن هذا المعيار يستحدث متطلبات لعرض أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي يتم إثباتها وفقاً للفقرتين ١١ و١٢. وعند تطبيق هذا المعيار، فإن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية يتم إثباتها في قائمة المركز المالي إضافة إلى الأصول والالتزامات التي يتم إثباتها وفقاً للمعايير الأخرى. وتفصل متطلبات العرض هذه تأثير إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية عن متطلبات التقرير المالي الواردة في المعايير الأخرى.

١٩ بالإضافة إلى البنود التي من المطلوب عرضها في قائمة المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"، يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار عرض جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة وفقاً للفقرات ٢٠–٢٦.

تصنيف أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

٢٠ **يجب على المنشأة عرض بنود مستقلة منفصلة في قائمة المركز المالي لما يلي:**

(أ) **مجموع الأرصدة المدينة لجميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية؛**

(ب) **مجموع الأرصدة الدائنة لجميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.**

٢١ **عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، فلا يجوز لها تصنيف مجاميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على أنها متداولة أو غير متداولة. وبدلاً من ذلك، يجب تمييز البنود المستقلة المنفصلة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٠ عن الأصول والالتزامات التي يتم عرضها وفقاً للمعايير الأخرى باستخدام المجاميع الفرعية، التي يتم استنباطها قبل عرض أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.**

تصنيف الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

٢٢ **يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن قسم الدخل الشامل الآخر في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، صافي الحركة في جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لفترة التقرير المتعلقة بالبنود المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر. ويجب استخدام بنود مستقلة منفصلة لصافي الحركة المتعلقة بالبنود التي، وفقاً للمعايير الأخرى:**

(أ) **لن يتم إعادة تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة؛**

(ب) سيتم إعادة تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.

٢٣ **يجب على المنشأة عرض بند مستقل منفصل ضمن قسم الربح أو الخسارة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في قائمة الربح أو الخسارة المنفصلة، لصافي الحركة المتبقية في جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لفترة التقرير، باستثناء الحركة التي لا تنعكس على الربح أو الخسارة، مثل المبالغ التي يتم اقتناؤها. وهذا البند المستقل المنفصل يجب تمييزه عن الدخل والمصروفات التي يتم عرضها وفقاً للمعايير الأخرى عن طريق استخدام مجموع فرعي، يتم استنباطه قبل صافي الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.**

٢٤ عندما تثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة أو التزام ضريبة مؤجلة نتيجةً لإثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، يجب على المنشأة عرض أصل (التزام) الضريبة المؤجلة الناتج والحركة ذات العلاقة في أصل (التزام) الضريبة المؤجلة ذلك مع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية ذات الصلة والحركة في تلك الأرصدة، بدلاً من عرضها ضمن المجموع الذي يتم عرضه وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" لأصول (التزامات) الضريبة المؤجلة ومصروف (دخل) الضريبة (انظر الفقرات ب٩– ب١٢).

٢٥ عندما تعرض المنشأة عملية غير مستمرة أو مجموعة استبعاد وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، يجب على المنشأة أن تعرض أي أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية ذات علاقة وصافي الحركة في تلك الأرصدة، عند الاقتضاء، مع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة، بدلاً من عرضها ضمن مجموعات الاستبعاد أو العمليات غير المستمرة (انظر الفقرات ب١٩– ب٢٢).

٢٦ عندما تعرض المنشأة ربحية السهم وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم"، يجب على المنشأة أن تعرض مبالغ إضافية لربحية السهم الأساسية والمخفضة، يتم احتسابها باستخدام مبالغ الأرباح التي يتطلبها المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ ولكن مع استبعاد الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية (انظر الفقرتين ب١٣ وب١٤).

الإفصاح

الهدف

٢٧ **يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكِّن المستخدمين من تقييم:**

(أ) طبيعة تنظيم الأسعار، والمخاطر المتعلقة بتنظيم الأسعار، الذي يحدد السعر (الأسعار) الذي تستطيع المنشأة تحميله على العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها المنشأة؛

(ب) آثار تنظيم الأسعار هذا على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

٢٨ إذا لم يتم اعتبار أي من الإفصاحات المبينة في الفقرات ٣٠–٣٦ ذات صلة بتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٢٧، فيمكن إسقاطها من القوائم المالية. وإذا كانت الإفصاحات المقدمة وفقاً للفقرات ٣٠–٣٦ غير كافية لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٢٧، فيجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلزم من معلومات إضافية لتحقيق ذلك الهدف.

٢٩ لتحقيق هدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٧، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع ما يلي:

(أ) مستوى التفصيل اللازم لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛

(ب) حجم التركيز الذي يجب إيلاؤه لكل من المتطلبات المختلفة؛

(ج) حجم التجميع أو التفصيل الذي يجب القيام بها؛

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

شرح الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار

٣٠ لمساعدة مستخدم القوائم المالية في تقييم طبيعة أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار وتقييم المخاطر المرتبطة بها، يجب على المنشأة الإفصاح، لكل نوع من أنواع الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار، عمّا يلي:

(أ) وصف موجز لطبيعة وحدود النشاط الخاضع لتنظيم الأسعار وطبيعة الإجراء التنظيمي لتحديد الأسعار؛

(ب) هوية منظم (منظمي) الأسعار. وإذا كان منظم الأسعار طرفاً ذا علاقة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة")، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، مع توضيح لشكل العلاقة؛

(ج) كيفية تأثر الاسترداد المستقبلي لكل فئة (أي كل نوع من أنواع التكلفة أو الدخل) من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة أو كيفية تأثر عكس كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة بالمخاطر وعدم التأكد مثل:

(١) مخاطر الطلب (على سبيل المثال، التغيرات في مواقف العملاء أو توفر موارد بديلة للعرض أو مستوى المنافسة)؛

(٢) المخاطر التنظيمية (على سبيل المثال، تقديم طلب أو الموافقة على طلب لتحديد الأسعار أو تقييم المنشأة للخطوات التنظيمية المستقبلية المتوقعة)؛

(٣) المخاطر الأخرى (على سبيل المثال، مخاطر العملة أو مخاطر السوق الأخرى).

٣١ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٠ في القوائم المالية إمّا مباشرة في الإيضاحات أو بتضمينها عن طريق الإحالة المرجعية في القوائم المالية إلى بيان آخر متاح لمستخدمي القوائم المالية بنفس شروط القوائم المالية وفي نفس وقتها، مثل تقرير تعليقات الإدارة أو تقرير المخاطر. وفي حال عدم إدراج المعلومات في القوائم المالية بشكل مباشر أو عدم تضمينها عن طريق الإحالة المرجعية إليها، فإن القوائم المالية تكون غير مكتملة.

شرح المبالغ المثبتة

٣٢ يجب على المنشأة الإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إثبات وإلغاء إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، وعن كيفية قياسها بشكل أولي ولاحقاً، بما في ذلك كيفية تقييم أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية فيما يتعلق بإمكانية استردادها وكيفية تخصيص أية خسارة هبوط.

٣٣ فيما يخص كل نوع من الأنشطة التي تخضع لتنظيم الأسعار، يجب على المنشاة الإفصاح عن المعلومات الآتية لكل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية:

(أ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة، في شكل جدول ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبة. ويجب على المنشأة استخدام الاجتهاد عند إقرار مستوى التفصيل الضروري (انظر الفقرتين ٢٨، ٢٩)، ولكن عادةً ما تكون المكونات الآتية ملائمة:

(١) المبالغ التي تم إثباتها في الفترة الحالية في قائمة المركز المالي على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية؛

(٢) المبالغ التي تم إثباتها في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر والتي تتعلق بالأرصدة التي تم استردادها (توصف أحياناً بالمستنفدة) أو التي تم عكسها في الفترة الحالية؛

(٣) المبالغ الأخرى، المحددة بشكل منفصل، التي أثرت في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، مثل الهبوط أو البنود التي تم اقتناؤها أو تحملها عند تجميع أعمال أو البنود المُستبعدة أو آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أو معدلات الخصم؛

(ب) معدل العائد أو معدل الخصم (بما في ذلك معدل صفري أو مدى من المعدلات، عند الانطباق) المستخدم لعكس القيمة الزمنية للنقود والمنطبق على كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية؛

(ج) الفترات المتبقية التي تتوقع المنشأة أن يتم على مداها استرداد (أو استنفاد) المبلغ الدفتري لكل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة أو عكس كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة.

٣٤ عندما يؤثر تنظيم الأسعار على مبلغ وتوقيت مصروف (دخل) ضريبة الدخل للمنشأة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على مبالغ الضريبة الحالية والمؤجلة المثبتة. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن أي رصيد للحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية يتعلق بالضريبة وعن الحركة المتعلقة بالضريبة في ذلك الرصيد.

٣٥ عندما تقدم المنشأة إفصاحات، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك له أنشطة خاضعة لتنظيم الأسعار ومُثبت له أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية وفقاً لهذا المعيار، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تم تضمينها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة المتصلة بالحصص المفصح عنها (انظر الفقرات ب٢٥ – ب٢٨).

٣٦ عندما تستنتج المنشأة أن رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية لم يعد بالإمكان استرداده أو عكسه بالكامل، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، وعن السبب في عدم إمكانية استرداده أو عكسه بالكامل والمبلغ الذي تم بمقداره تخفيض رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
المنشأة المُطبقة لأول مرة	هي المنشأة التي تعرض **أول قوائم مالية لها مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها	هي الأساس المحاسبي الذي كانت **المنشأة المُطبقة لأول مرة** تستخدمه مباشرة قبل تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.
الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار	أنشطة المنشأة التي تخضع **لتنظيم الأسعار**.
تنظيم الأسعار	إطار لوضع الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات، ويخضع ذلك الإطار للإشراف أو الاعتماد، أو كليهما، من قبل **منظم الأسعار**.
منظم الأسعار	جهة رسمية مخولة بموجب نظام أو لائحة بوضع سعر أو مدى أسعار ملزم للمنشأة. ويمكن أن يكون **منظم الأسعار** طرفاً ثالثاً أو طرفاً ذا علاقة بالمنشأة، بما في ذلك مجلس الحوكمة الخاص بالمنشأة، إذا كانت تلك الجهة مُطالبة بموجب نظام أو لائحة أن تضع الأسعار لمصلحة العملاء وأن تضمن الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام.
رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية	رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) لم يكن ليتم إثباته على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى، ولكنه يتأهل للتأجيل لأنه تم تضمينه، أو يُتوقع أن يتم تضمينه، من قبل **منظم الأسعار** عند وضع السعر أو الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء.

الملحق ب
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار

ب١ من الناحية التاريخية، كان تنظيم الأسعار يُطبَّق على جميع أنشطة المنشأة. ولكن مع الاستحواذات والتنويع ورفع القيود، فإن تنظيم الأسعار يمكن أن ينطبق الآن على جزء فقط من أنشطة المنشأة، مما ينتج عنه أن تكون للمنشأة أنشطة خاضعة لتنظيم الأسعار وأنشطة أخرى غير خاضعة لتنظيم الأسعار. وينطبق هذا المعيار فقط على الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار والتي تخضع لقيود نظامية أو تنظيمية من خلال تصرفات منظم الأسعار، بغض النظر عن نوع المنشأة أو الصناعة التي تنتمي إليها.

ب٢ لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على الأنشطة المنظَّمة ذاتياً، أي الأنشطة التي لا تخضع لإطار تسعير يتم الإشراف عليه أو اعتماده، أو كليهما، من قبل منظم أسعار. وهذا لا يمنع المنشأة من أن تكون مؤهلة لتطبيق هذا المعيار عندما:

(أ) تضع الهيئة الحاكمة الخاصة بالمنشأة أو الطرف ذو العلاقة الأسعار لحماية مصلحة العملاء ولضمان الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام ضمن إطار تسعير محدد؛

(ب) يكون الإطار خاضعاً للإشراف و/أو الاعتماد من قبل جهة رسمية مخوّلة بموجب نظام أو لائحة.

الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية

ب٣ لأغراض هذا المعيار، يُعرَّف رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية بأنه رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) لم يكن ليتم إثباته على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى، ولكنه يتأهل للتأجيل لأنه تم تضمينه، أو يتوقع أن يتم تضمينه، من قبل منظم الأسعار عند وضع السعر أو الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء. وقد تقع بعض بنود المصروف (الدخل) خارج نطاق السعر أو الأسعار الخاضعة للتنظيم لأن المبالغ، على سبيل المثال، لا يتوقع أن تكون مقبولة من قبل منظم السعر أو لأنها لا تقع ضمن نطاق تنظيم الأسعار. وتبعاً لذلك، فإن مثل هذا البند يتم إثباته على أنه دخل أو مصروف عند تحققه، ما لم يكن هناك معيار آخر يسمح بتضمينه أو يتطلب تضمينه في المبلغ الدفتري لأصل أو التزام.

ب٤ في بعض الحالات، تمنع المعايير الأخرى المنشأة بشكل صريح من أن تثبت، في قائمة المركز المالي، أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي قد يتم إثباتها، إمّا بشكل منفصل أو يتم إدراجها ضمن بنود مستقلة أخرى مثل العقارات والآلات والمعدات وفقاً للسياسات المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها. ولكن وفقاً للفقرة ١١ من هذا المعيار، فإن المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي تطبق الإعفاء من الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ لكي تستمر في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وقد تشمل مثل هذه السياسات المحاسبية، على سبيل المثال، الممارسات الآتية:

(أ) إثبات رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين عندما يكون للمنشأة حق، نتيجة لتصرفات فعلية أو متوقعة من قبل منظم الأسعار، في زيادة الأسعار في الفترات المستقبلية لاسترداد التكاليف المسموح بها (أي التكاليف التي يقصد من السعر أو الأسعار الخاضعة للتنظيم أن توفر استردادها)؛

(ب) إثبات مبلغ، على أنه رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين أو دائن، معادل لأية خسارة أو مكسب من استبعاد أو الاستغناء عن كل من بنود عقارات وآلات ومعدات وبنود أصول غير ملموسة، عندما يتوقع استرداد ذلك المبلغ أو عكسه من خلال الأسعار المستقبلية؛

(ج) إثبات رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية دائن عندما تكون المنشأة مطالبة، نتيجةً لتصرفات فعلية أو متوقعة من قبل منظم الأسعار، بتخفيض الأسعار في الفترات المستقبلية لعكس مبالغ التكاليف المسموح بها المستردة بالزيادة (أي المبالغ الزائدة عن المبلغ الممكن استرداده الذي حدده منظم الأسعار)؛

(د) قياس أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على أساس غير مخصوم أو على أساس مخصوم يستخدم معدل فائدة أو خصم يحدده منظم الأسعار.

ب٥ فيما يلي أمثلة على أنواع التكاليف التي قد يسمح منظمو الأسعار بوضعها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بوضع الأسعار والتي لذلك قد تثبتها المنشأة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية:

(١) الاختلافات في الحجم أو أسعار الشراء؛

(٢) تكاليف مبادرات "الطاقة الخضراء" المعتمدة (الزائدة عن المبالغ المرسملة على أنها جزء من تكاليف العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات")؛

(٣) التكاليف العامة التي لا يمكن نسبتها مباشرة والتي تتم معالجتها على أنها تكاليف رأسمالية لأغراض تنظيم الأسعار (ولكن لا يُسمح، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦، بتضمينها في تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات)؛

(٤) تكاليف إلغاء المشاريع؛

(٥) تكاليف أضرار العواصف؛

(٦) الفائدة المفترضة (بما في ذلك المبالغ المسموح بها للأموال التي يتم استخدامها خلال الإنشاء والتي تزود المنشأة بعائد على رأس مال المالك المساهم به وكذلك القروض).

ب٦ تُمثل عادةً أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية فروق توقيت بين إثبات بنود الدخل أو المصروفات لأغراض تنظيمية وإثبات تلك البنود لأغراض التقرير المالي. وعندما تغير المنشأة سياسة محاسبية عند تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة أو عند تطبيق أولي لمعيار جديد أو مُنقح، فقد تنشأ فروق توقيت جديدة أو مُنقحة تترتب عليها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية جديدة أو منقحة. والحظر الوارد في الفقرة ١٣ الذي يمنع المنشأة من تغيير سياستها المحاسبية لكي تبدأ في إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لا يمنع إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الجديدة أو المُنقحة التي تنشأ بسبب التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية التي تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي. وسبب ذلك أن إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية لمثل فروق التوقيت تلك سيكون متسقاً مع سياسة الإثبات الحالية المطبقة وفقاً للفقرة ١١ ولن يمثل استحداثاً لسياسة محاسبية جديدة. وبالمثل، فإن الفقرة ١٣ لا تمنع إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الناشئة عن فروق التوقيت التي لم تكن موجودة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي مباشرة ولكنها تتسق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الموضوعة وفقاً للفقرة ١١ (على سبيل المثال، تكاليف أضرار العواصف).

قابلية تطبيق المعايير الأخرى

ب٧ يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيق متطلبات هذا المعيار، أن تستمر في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. ومع ذلك، تنص الفقرتان ١٦ و١٧ على أنه قد يلزم أيضاً تطبيق معايير أخرى، في بعض الحالات، على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لكي تنعكس بشكل مناسب في القوائم المالية. وتبين الفقرات الآتية كيفية تداخل المعايير الأخرى مع متطلبات هذا المعيار. وعلى وجه التحديد، توضح الفقرات الآتية استثناءات وإعفاءات محددة من المعايير الأخرى ومتطلبات العرض والإفصاح الإضافية التي يتوقع أن تكون منطبقة.

تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"

ب٨ قد يلزم المنشأة استخدام تقديرات وافتراضات عند إثبات وقياس أرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية. وفيما يتعلق بالأحداث التي تقع بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ لتحديد ما إذا كان ينبغي تعديل تلك التقديرات والافتراضات لكي تعكس تلك الأحداث.

تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"

ب٩ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١٢، مع استثناءات محدودة معينة، من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة وإثبات أصل ضريبة مؤجلة (مع مراعاة شروط معينة) لجميع الفروق المؤقتة. ويجب على المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ على جميع أنشطتها، بما في ذلك أنشطتها الخاضعة لتنظيم الأسعار، لتحديد مبلغ ضريبة الدخل الواجب إثباته.

ب١٠ في بعض برامج تنظيم الأسعار، يسمح منظم الأسعار للمنشأة، أو يطلب منها، زيادة أسعارها المستقبلية لاسترداد بعض أو جميع مصروف ضريبة دخل المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد ينتج عن ذلك إثبات المنشأة لرصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية في قائمة المركز المالي يتعلق بضريبة الدخل، وفقاً لسياساتها المحاسبية الموضوعة وفقاً للفقرتين ١١ و١٢. وقد ينشأ عن إثبات رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية ذلك المتعلق بضريبة الدخل -في حد ذاته- فرقاً مؤقتاً إضافياً يُثبَت له مبلغ ضريبة مؤجلة إضافي.

ب١١ بالرغم من متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ بشأن العرض والإفصاح، إلا أنه لا يجوز للمنشأة، عندما تثبت أصل ضريبة مؤجلة أو التزام ضريبة مؤجلة نتيجة لإثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، أن تقوم بتضمين مبلغ الضريبة المؤجلة ذلك ضمن مجموع أرصدة أصول (التزامات) الضريبة المؤجلة. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة عرض أصل (التزام) الضريبة المؤجلة الذي ينشأ نتيجة إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية إمّا:

(أ) مع البنود المستقلة التي يتم عرضها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة؛ أو

(ب) على أنه بند مستقل بجانب ما يتعلق به من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة.

ب١٢ وبالمثل، عندما تثبت المنشأة الحركة في أصل (التزام) ضريبة مؤجلة ناشئ نتيجةً لإثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، فلا يجوز للمنشأة تضمين الحركة في مبلغ الضريبة المؤجلة ذلك ضمن بند مصروف (دخل) الضريبة المستقل المعروض في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة عرض الحركة في أصل (التزام) الضريبة المؤجلة الناشئ نتيجةً لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية إمّا:

(أ) مع البنود المستقلة المعروضة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية؛ أو

(ب) على أنها بند مستقل منفصل بجانب ما يتعلق بها من البنود المستقلة المعروضة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.

تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم"

ب١٣ تتطلب الفقرة ٦٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ من بعض المنشآت أن تعرض، في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، ربحية السهم الأساسية والمخفضة لكل من الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة والربح أو الخسارة التي يمكن عزوها إلى حملة الأسهم العادية في المنشأة الأم. وإضافة لذلك، تتطلب الفقرة ٦٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ من المنشأة التي تقوم بالتقرير عن عملية غير مستمرة الإفصاح عن المبالغ الأساسية والمخفضة لكل سهم فيما يتعلق بالعملية غير المستمرة، إمّا في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو ضمن الإيضاحات.

ب١٤ فيما يخص كل مبلغ من مبالغ ربحية السهم المعروضة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٣، يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار عرض مبالغ إضافية لربحية السهم الأساسية والمخفضة يتم احتسابها بنفس الطريقة، باستثناء أن تلك المبالغ يجب أن يستثنى منها صافي الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وبما يتسق مع المتطلب الوارد في الفقرة ٧٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣، يجب

على المنشأة أن تعرض ربحية السهم المطلوبة بموجب الفقرة ٢٦ من هذا المعيار بنفس وضوح عرضها لربحية السهم المطلوبة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ لجميع الفترات المعروضة.

تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

ب١٥ تتطلب الفقرتان ١١ و١٢ من المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها لتحديد وإثبات وقياس وعكس أي هبوط في أرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية. وتبعاً لذلك، لا ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المنفصلة التي تم إثباتها.

ب١٦ بالرغم من ذلك، يمكن أن يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ من المنشأة إجراء اختبار هبوط على وحدة توليد نقد تشتمل على أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية. وقد يكون هذا الاختبار مطلوباً بسبب أن وحدة توليد النقد تنطوي على شهرة، أو لأنه قد تم تحديد واحد أو أكثر من مؤشرات الهبوط، الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، فيما يتعلق بوحدة توليد النقد. وفي مثل هذه الحالات، فإن الفقرات ٧٤-٧٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ تتضمن متطلبات لتحديد المبلغ الممكن استرداده والمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد. ويجب على المنشأة تطبيق تلك المتطلبات لتحديد ما إذا كان أي من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المثبتة قد تم تضمينه في المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد لغرض اختبار الهبوط. ثم يجب تطبيق باقي متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ على أية خسارة هبوط يتم إثباتها نتيجة لهذا الاختبار.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"

ب١٧ المبدأ الأساسي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ هو أن المنشأة المستحوذة على أعمال تثبت الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. ويقدم المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ استثناءات محدودة من مبادئه المتعلقة بالإثبات والقياس. وتقدم الفقرة ب١٨ من هذا المعيار استثناءً إضافياً.

ب١٨ تتطلب الفقرتان ١١ و١٢ من المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً لمبادئها المحاسبية السابقة المتعارف عليها للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وتبعاً لذلك، فإذا استحوذت المنشأة على أعمال، فيجب عليها أن تطبق، في قوائمها المالية الموحدة، سياساتها المحاسبية الموضوعة وفقاً للفقرتين ١١ و١٢ لإثبات وقياس أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الخاصة بالمنشأة المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ. ويجب إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الخاصة بالمنشأة المستحوذ عليها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة المستحوذة وفقاً لسياسات المنشأة المستحوذة، بغض النظر عمَّا إذا كانت المنشأة المستحوذ عليها تثبت تلك الأرصدة في قوائمها المالية الخاصة بها.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"

ب١٩ تتطلب الفقرتان ١١ و١٢ من المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية السابقة للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وتبعاً لذلك، لا يجوز تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ المتعلقة بالقياس على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المثبتة.

ب٢٠ تتطلب الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ عرض مبلغ واحد للعمليات غير المستمرة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وعلى الرغم من متطلبات تلك الفقرة، فعندما تقوم المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار بعرض عملية غير مستمرة، لا يجوز لها إدراج الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، التي نشأت عن أنشطة العملية غير المستمرة الخاضعة لتنظيم الأسعار، ضمن البنود المستقلة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة عرض الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي نشأت عن أنشطة العملية غير المستمرة الخاضعة لتنظيم الأسعار إمّا:

(أ) ضمن البند المستقل الذي يتم عرضه للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المتعلقة بالربح أو الخسارة؛ أو

(ب) على أنها بند مستقل منفصل بجانب البند المستقل المتعلق بها الذي يتم عرضه للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المتعلقة بالربح أو الخسارة.

ب٢١ وبالمثل، وعلى الرغم من متطلبات الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥، عندما تعرض المنشأة مجموعة استبعاد، فلا يجوز للمنشأة إدراج مجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة التي تُعد جزءاً من مجموعة الاستبعاد ضمن البنود المستقلة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة عرض مجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة التي تُعد جزءاً من مجموعة الاستبعاد إمّا:

(أ) ضمن البنود المستقلة التي يتم عرضها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة؛ أو

(ب) على أنها بنود مستقلة منفصلة بجانب أرصدة الحسابات الأخرى المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة.

ب٢٢ إذا اختارت المنشأة إدراج أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة المتعلقة بمجموعة الاستبعاد أو العملية غير المستمرة ضمن البنود المستقلة للحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، فقد يكون من الضروري الإفصاح عنها بشكل منفصل على أنها جزء من تحليل البنود المستقلة للحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الموضح الفقرة ٣٣ من هذا المعيار.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

ب٢٣ تنص الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ على أنه "يجب على المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة". وتنص الفقرة ٨ من هذا المعيار على أنه يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، أن تطبق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار. وتبعاً لذلك، فإذا أثبتت المنشأة الأم أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية الموحدة وفقاً لهذا المعيار، فيجب عليها تطبيق نفس السياسات المحاسبية على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الناشئة في جميع منشآتها التابعة. ويجب تطبيق ذلك بغض النظر عمّا إذا كانت المنشآت التابعة تثبت تلك الأرصدة في قوائمها المالية الخاصة بها.

ب٢٤ وبالمثل فإن الفقرتين ٣٥ و٣٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ تنصان على أنه عند تطبيق طريقة حقوق الملكية "يجب إعداد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة". وتبعاً لذلك، يجب إجراء تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بشأن الإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية مطابقة لسياسات المنشأة المستثمرة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"

ب٢٥ تتطلب الفقرة ١٢(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ من المنشأة أن تفصح، لكل من منشآتها التابعة التي فيها حصص غير مسيطرة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير، عن مبلغ الربح أو الخسارة الذي تم تخصيصه للحصص غير المسيطرة في المنشأة التابعة خلال فترة التقرير. ويجب على المنشأة التي تثبت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية وفقاً لهذا المعيار أن تفصح عن صافي الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تم تضمينها في المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٢(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ب٢٦ تتطلب الفقرة ١٢(ز) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ من المنشأة أن تفصح، لكل من منشآتها التابعة التي فيها حصص غير مسيطرة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير، عن معلومات مالية ملخصة حول المنشأة التابعة، كما هو محدد في الفقرة ب١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢. وبالمثل، فإن الفقرة ٢١(ب)(٢) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ تتطلب من المنشأة أن تفصح، لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقرير، عن معلومات مالية ملخصة كما هو محدد في الفقرتين ب١٢ وب١٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢. وتحدد الفقرة ب١٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ المعلومات المالية الملخصة المطلوب من المنشأة الإفصاح عنها لجميع المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الأخرى التي ليست لها أهمية نسبية بمفردها وفقاً للفقرة ٢١(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ب٢٧ إضافة إلى المعلومات المحددة في الفقرات ١٢ و٢١ وب١٠ وب١٢ وب١٣ وب١٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، فإن المنشأة التي تثبت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية وفقاً لهذا المعيار يجب عليها أيضاً الإفصاح عن مجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة ومجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة، مقسّمة بين المبالغ المثبتة ضمن الربح أو الخسارة والمبالغ المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر، لكل منشأة من المطلوب أن تُقدَّم عنها تلك الإفصاحات المحددة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ب٢٨ تحدد الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ المعلومات التي يُطلب من المنشأة الإفصاح عنها عندما تثبت مكسباً أو خسارة من فقدان السيطرة على منشأة تابعة يتم احتسابه وفقاً للفقرة ٢٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. وإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، فإن المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار يجب عليها الإفصاح عن الجزء من ذلك المكسب أو الخسارة الذي يُعزى إلى إلغاء إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية في المنشأة التابعة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة عليها.

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ السريان والتحول

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار إذا كانت أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لفترة تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥
"الإيراد من العقود مع العملاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥
الإيراد من العقود مع العملاء

الهدف

١ **الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد *الإيراد* والتدفقات النقدية الناشئة عن *عقد مع عميل*.**

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أن المنشأة يجب عليها إثبات الإيراد ليصف نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

٣ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أية وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها خصائص متشابهة وفي ظروف متشابهة.

٤ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد فردي مع عميل. وبالرغم من ذلك، وكوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود (أو *واجبات أداء*) لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على المحفظة لن تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن تطبيق هذا المعيار على العقود الفردية (أو واجبات الأداء الفردية) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة، يجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

النطاق

٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء ما يلي:

(أ) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(ب) العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين". غير أنه يجوز للمنشأة اختيار تطبيق هذا المعيار على عقود التأمين التي يتمثل الهدف الأساسي منها في تقديم الخدمات مقابل أتعاب ثابتة وفقاً للفقرة ٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(ج) الأدوات المالية والحقوق أو الواجبات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛

(د) التبادلات غير النقدية بين المنشآت التي في نفس نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على عقد بين شركتين نفطيتين تتفقان على تبادل النفط للوفاء بالطلب من عملائهما في أماكن مختلفة محددة في الوقت المحدد.

٦ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف العقود المدرجة في الفقرة ٥) فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل. والعميل هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات تُعد أحد مُخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، وذلك في مقابل عوض. والطرف المقابل في العقد لا يكون عميلاً إذا كان هذا الطرف المقابل، على سبيل المثال، قد تعاقد مع المنشأة على أن يشارك في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر أو المنافع التي تنتج عن النشاط أو العملية (مثل تطوير أصل في ترتيب تعاوني) بدلاً من الحصول على مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة.

٧ قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى مدرجة في الفقرة ٥.

(أ) إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، فعندئذٍ يجب على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. ويجب على المنشأة أن تستبعد من *سعر المعاملة* مبلغ ذلك الجزء أو تلك الأجزاء من العقد التي تم قياسها بشكل أولي وفقاً للمعايير الأخرى ويجب عليها تطبيق الفقرات ٧٣–٨٦ لتخصيص مبلغ سعر المعاملة الذي يتبقى (إن وجد) على كل واجب أداء ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد حددتها الفقرة ٧(ب).

(ب) إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، فعندئذٍ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار لفصل جزء أو أجزاء العقد و/أو قياسها بشكل أولي.

٨ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل إذا كانت تلك التكاليف غير واقعة ضمن نطاق معيار آخر (انظر الفقرات ٩١- ١٠٤). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف التي تم تكبدها المتعلقة بعقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار (أو جزء من ذلك العقد).

الإثبات

تحديد العقد

٩ **لا يجوز للمنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار إلا عند استيفاء جميع الضوابط الآتية:**

(أ) **أن تكون أطراف العقد قد وافقت على العقد (خطياً أو شفهياً أو وفقاً للممارسات التجارية المعتادة الأخرى) وصارت ملتزمة بأداء واجباتها؛**

(ب) **أن يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛**

(ج) **أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛**

(د) **أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير مخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)؛**

(هـ) **أن يكون من المرجح حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى العميل. وعند تقويم ما إذا كان من المرجح تحصيل مبلغ العوض، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عند استحقاقه. وقد يكون مبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيراً لأن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازاً سعرياً (انظر الفقرة ٥٢).**

١٠ العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر يرتب حقوقاً وواجبات واجبة النفاذ. ويُعد وجوب نفاذ الحقوق والواجبات الواردة في عقد من العقود مسألة قانونية. والعقود يمكن أن تكون كتابية أو شفوية أو مفهومة ضمناً من ممارسات العمل المتعارف عليها لدى المنشأة. وتختلف ممارسات وآليات إنشاء العقود مع العملاء عبر الدول والصناعات والمنشآت. وقد تختلف أيضاً داخل المنشأة الواحدة (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان تلك الممارسات والآليات عند تحديد ما إذا كان الاتفاق المبرم مع العميل تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ، وعند تحديد توقيت نشأة تلك الحقوق والواجبات.

١١ بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وهناك عقود أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق، وعليهم واجبات، قائمة واجبة النفاذ.

١٢ لغرض تطبيق هذا المعيار، لا يوجد عقد إذا كان لكل طرف في العقد الحق واجب النفاذ من جانب واحد في إنهاء عقد لم يتم تنفيذه كلياً دون تعويض الطرف أو الأطراف الأخرى. ويكون العقد غير منفذ كلياً إذا تم استيفاء كلا الضابطين الآتيين:

(أ) أن تكون المنشأة لم تنقل بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها؛

(ب) أن تكون المنشأة لم تتسلم بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي عوض في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

١٣ إذا استوفى عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة ٩ عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقييم تلك الضوابط ما لم تكن هناك إشارة إلى حدوث تغير مهم في الحقائق والظروف. فعلى سبيل المثال، إذا كانت قدرة العميل على سداد العوض قد تدهورت بشكل كبير، فإن المنشأة تقوم بإعادة تقييم ما إذا كان من المرجح أن تُحصِّل العوض الذي سيكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم نقلها إلى العميل.

١٤ إذا كان هناك عقد مع عميل غير مستوفٍ للضوابط الواردة في الفقرة ٩، فيجب على المنشأة أن تستمر في تقييم العقد لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة ٩ قد تم استيفاؤها لاحقاً.

١٥ عندما لا يستوفي عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة ٩ وتحصل المنشأة على العوض من العميل، فيجب على المنشأة أن تُثبت العوض المستلم على أنه إيراد فقط عند وقوع أحد الحدثين الآتيين:

(أ) أن المنشأة لم تعد عليها واجبات متبقية بنقل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، العوض المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة وغير قابل للرد؛ أو

(ب) أن العقد قد تم إنهاؤه والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.

١٦ يجب على المنشأة أن تُثبت العوض المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن يقع أحد الحدثين المذكورين في الفقرة ١٥ أو إلى أن يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٩ في وقت لاحق (انظر الفقرة ١٤). وتبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي يتم إثباته يمثل الواجب الذي على المنشأة إمّا بنقل السلع أو الخدمات في المستقبل أو برد العوض المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب أن يتم قياسه بمبلغ العوض المستلم من العميل.

تجميع العقود

١٧ يجب على المنشأة أن تجمع كل عقدين أو أكثر يتم إبرامهم في الوقت نفسه أو في وقت متقارب مع العميل نفسه (أو مع أطراف ذات علاقة بالعميل) وأن تحاسب عن العقود على أنها عقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:

(أ) إذا تم التفاوض على العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد؛ أو

(ب) إذا كان مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود يعتمد على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) تمثل واجب أداء واحد وفقاً للفقرات ٢٢-٣٠.

تعديلات العقد

١٨ تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) بموافقة أطرافه. وفي بعض الصناعات والدول، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير أو تبديل أو تعديل. ويوجد تعديل للعقد عندما يوافق أطراف العقد على تعديل ينشئ إمّا حقوقاً وواجبات جديدة واجبة النفاذ أو يغير حقوقاً وواجبات قائمة واجبة النفاذ لأطراف العقد. ويمكن الموافقة على تعديل العقد خطياً أو باتفاق شفهي أو ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة. وإذا لم يوافق أطراف العقد على تعديل العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم إلى حين الموافقة على تعديل العقد.

١٩ قد يوجد تعديل للعقد رغم وجود نزاع بين أطراف العقد حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما) أو رغم موافقة الأطراف على تغيير نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغير المقابل لذلك في السعر. وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والواجبات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بالتعديل واجبة النفاذ، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى. وإذا وافق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغير المقابل لذلك في السعر، فيجب على المنشأة أن تقدر التغير في سعر المعاملة الناشئ عن التعديل وفقاً للفقرات ٥٠–٥٤ المتعلقة بتقدير العوض المتغير والفقرات ٥٦–٥٨ المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير.

٢٠ يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل إذا تحقق كلا الشرطين الآتيين:

(أ) إذا زاد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها (وفقاً للفقرات ٢٦–٣٠)؛

(ب) إذا زاد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس *أسعار البيع المستقلة* الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها وأي تعديلات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف العقد ذي الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تعدل المنشأة سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة إضافية مقابل حسم يحصل عليه العميل، لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي ستتكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.

٢١ إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة ٢٠، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لم يتم نقلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها) بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو أنه كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم نقلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. ومبلغ العوض الذي يتم تخصيصه على واجبات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها بذاتها المتبقية في واجب أداء واحد محدد وفقاً للفقرة ٢٢(ب)) هو مجموع:

(١) العوض المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة، ولم يكن قد تم إثباته على أنه إيراد؛

(٢) العوض المتعهد به على أنه جزء من تعديل العقد.

(ب) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية يمكن تمييزها بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءاً من واجب أداء واحد تم استيفاؤه جزئياً في تاريخ تعديل العقد. ويتم إثبات الأثر الذي يكون لتعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس المنشأة لمدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء، على أنه تعديل في الإيراد (إمّا على أنه زيادة أو تخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس استدراك متراكم).

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مزيجاً من البندين (أ) و(ب)، عندئذٍ يجب على المنشأة أن تحاسب عن آثار التعديل على واجبات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئياً) في العقد المعدل بطريقة تتسق مع أهداف هذه الفقرة.

تحديد واجبات الأداء

٢٢ عند نشأة العقد يجب على المنشأة تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بنقل أي مما يلي إلى العميل على أنه واجب أداء:

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو

(ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير ويتم نقلها إلى العميل بنفس النمط (انظر الفقرة ٢٣).

٢٣ يكون لسلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها نفس نمط النقل إلى العميل في حالة استيفاء كلا الضابطين الآتيين:

(أ) إذا كانت كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بنقلها إلى العميل تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٣٥ لتكون واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية؛

(ب) إذا كان سيتم استخدام نفس الطريقة لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء بنقل كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة إلى العميل، وفقاً للفقرتين ٣٩ و٤٠.

التعهدات في العقود مع العملاء

٢٤ يحدد العقد مع العميل عموماً وبشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بنقلها إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن واجبات الأداء التي يتم تحديدها في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم النص عليها صراحة في ذلك العقد. وهذا لأن العقد مع العميل قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعات وجيهة لدى العميل بأن المنشأة ستنقل إليه سلعة أو خدمة ما.

٢٥ لا تتضمن واجبات الأداء الأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تنقل سلعة أو خدمة إلى العميل. فعلى سبيل المثال، قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد، إلا أن أداء تلك المهام لا ينقل خدمة إلى العميل وقت أداء المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك لا تُعد واجب أداء.

السلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها

٢٦ تبعاً للعقد، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها قد تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) بيع سلع من إنتاج المنشأة (على سبيل المثال، مخزون منشأة مصنِّعة)؛

(ب) إعادة بيع سلع قامت المنشأة بشرائها (على سبيل المثال، بضائع منشأة للبيع بالتجزئة)؛

(ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات قامت المنشأة بشرائها (على سبيل المثال، تذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفتها أصيل، كما هو موضح في الفقرات ب٣٤–ب٣٨)؛

(د) أداء مهمة أو مهام متفق عليها تعاقديا لعميل؛

(هـ) تقديم خدمة الاستعداد لتقديم سلع أو خدمات (على سبيل المثال، تحديثات غير محددة لبرامج يتم تقديمها عند توفرها) أو جعل سلع أو خدمات متاحة لاستخدام العميل عندما يقرر العميل ذلك؛

(و) تقديم خدمة الترتيب لقيام طرف آخر بنقل سلع أو خدمات إلى العميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر، كما هو موضح في الفقرات ب٣٤ – ب٣٨)؛

(ز) منح حقوق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها في المستقبل يستطيع العميل إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد المنشأة التي تبيع منتجاً إلى بائع تجزئة بأن تنقل سلعة أو خدمة إضافية إلى فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة)؛

(ح) إنشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل؛

(ط) منح التراخيص (انظر الفقرات ب٥٢ – ب٦٣ب)؛

(ي) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقاً ذا أهمية، كما هو مبين في الفقرات ب٣٩ – ب٤٣).

٢٧ تُعدّ السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها في حالة استيفاء كلا الضابطين الآتيين:

(أ) إذا كان العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إمّا بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة فوراً للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون من الممكن تمييزها بذاتها)؛

(ب) إذا كان تعهد المنشأة بنقل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد (أي أن التعهد بنقل السلعة أو الخدمة من الممكن تمييزه بذاته ضمن سياق العقد).

٢٨ يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة وفقاً للفقرة ٢٧(أ) إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمة تخريدها أو الاحتفاظ بها بأية طريقة أخرى تحقق منافع اقتصادية. وفيما يخص بعض السلع أو الخدمات، قد يكون العميل قادراً على الانتفاع من السلعة أو الخدمة بمفردها. وفيما يخص سلع أو خدمات أخرى، قد يكون العميل قادراً على الانتفاع من تلك السلعة أو الخدمة فقط عند اقترانها بموارد أخرى متاحة فوراً. والمورد المتاح فوراً هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى) أو مورد حصل العميل عليه بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي ستكون المنشأة قد قامت

بنقلها بالفعل إلى العميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى. وقد توفر عوامل عديدة دليلاً على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة إمّا بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة فوراً. فعلى سبيل المثال، تدل حقيقة أن المنشأة تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل على أن العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إمّا بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة فوراً.

٢٩ عند تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بنقل سلع أو خدمات إلى العميل يمكن تحديدها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ٢٧(ب))، يكون الهدف تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد، ضمن سياق العقد، هي نقل كل من تلك السلع أو الخدمات بشكل منفرد، أو بدلاً من ذلك، نقلها في شكل بند أو بنود مجمّعة مع بعضها تمثل السلع أو الخدمات المتعهد بها مدخلات لها. وتتضمن العوامل التي تدل على أن تعهدين أو أكثر بنقل سلع أو خدمات إلى العميل ليست قابلة للتحديد بشكل منفصل ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أن المنشأة تقدم خدمة مهمة لدمج السلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد لتحويلها إلى حزمة سلع أو خدمات تمثل المخرج أو المخرجات المُجمَّعة التي تعاقد العميل عليها. وبعبارة أخرى، تستخدم المنشأة السلع أو الخدمات على أنها مدخلات لإنتاج أو تقديم المخرج أو المخرجات المُجمَّعة التي حددها العميل. وقد يتضمن المُخرج أو المخرجات المجمعة أكثر من عنصر واحد أو مرحلة أو وحدة واحدة.

(ب) أن سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر تعدِّل أو تكيف بشكل جوهري، أو أنه يتم تعديلها أو تكييفها بشكل جوهري بواسطة، سلعة أو خدمة أخرى واحدة أو أكثر متعهد بها في العقد.

(ج) أن السلع أو الخدمات تعتمد على بعضها أو ترتبط ببعضها بدرجة عالية. وبعبارة أخرى، فإن كل سلعة أو خدمة تتأثر بواحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى في العقد. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، تتأثر سلعتين أو خدمتين أو أكثر بشكل جوهري ببعضها لأن المنشأة لن تتمكن من الوفاء بتعهدها بنقل كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات بشكل مستقل عن الأخرى.

٣٠ إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها، فيجب على المنشأة جمع تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة من السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها. وفي بعض الحالات، ينتج عن ذلك قيام المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها واجب أداء واحد.

الوفاء بواجبات الأداء

٣١ يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداً عندما (أو حالما) تفي المنشأة بواجب أداء عن طريق نقل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى العميل. ويُعد الأصل أنه قد تم نقله عندما (أو حالما) يكتسب العميل السيطرة على ذلك الأصل.

٣٢ لكل واجب أداء يتم تحديده وفقاً للفقرات ٢٢–٣٠، يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت ستفي بواجب الأداء على مدى فترة زمنية (وفقاً للفقرات ٣٥–٣٧) أو أنها ستفي بواجب الأداء عند نقطة زمنية معينة (وفقاً للفقرة ٣٨). وإذا لم تكن المنشأة تفي بواجب الأداء على مدى فترة زمنية، فإن الواجب يتم الوفاء به عند نقطة زمنية معينة.

٣٣ تُعد السلع والخدمات أصولاً، حتى ولو كان ذلك للحظة، عند استلامها واستخدامها (كما هو في حالة العديد من الخدمات). وتشير السيطرة على أصل إلى القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. وتشمل السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام الأصل والاستفادة منه. ومنافع الأصل هي التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات الداخلة أو التوفير في التدفقات الخارجة) التي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل:

(أ) استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة)؛

(ب) استخدام الأصل لتعزيز قيمة الأصول الأخرى؛

(ج) استخدام الأصل لتسوية الالتزامات أو تخفيض المصروفات؛

(د) بيع الأصل أو مبادلته؛

(هـ) رهن الأصل للحصول على قرض؛

(و) الاحتفاظ بالأصل.

٣٤ عند تقويم ما إذا كان العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل (انظر الفقرات ب٦٤-ب٧٦).

واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية

٣٥ تنقل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى فترة زمنية، ومن ثمّ تفي بواجب الأداء وتثبت الإيراد على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

(أ) إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء المنشأة وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام المنشأة بالأداء (انظر الفقرتين ب٣ – ب٤)؛ أو

(ب) إذا كان أداء المنشأة ينشئ أو يحسّن الأصل (على سبيل المثال، الإنتاج تحت التشغيل) الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (انظر الفقرة ب٥)؛ أو

(ج) إذا كان أداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل للمنشأة (انظر الفقرة ٣٦) وكان للمنشأة حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (انظر الفقرة ٣٧).

٣٦ لا يكون للأصل الذي ينشئه أداء المنشأة استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة إمّا مقيدة تعاقدياً ولا يمكنها توجيه الأصل فوراً لاستخدام آخر خلال إنشاء أو تحسين ذلك الأصل أو كانت مقيدة عملياً ولا يمكنها توجيه الأصل فوراً بحالته المكتملة لاستخدام آخر. ويتم تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة عند نشأة العقد. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث تقييم الاستخدام البديل للأصل ما لم توافق أطراف العقد على تعديل للعقد يغير جوهرياً واجب الأداء. وتقدم الفقرات ب٦–ب٨ إرشادات لتقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة.

٣٧ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد، بالإضافة إلى أي أنظمة تنطبق على العقد، عند تقويم ما إذا كان لديها حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه وفقاً للفقرة ٣٥(ج). ولا يلزم أن يكون الحق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حقاً في مبلغ محدد. ولكن في كل الأوقات خلال مدة العقد، يجب أن يكون للمنشأة الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخرى غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به. وتقدم الفقرات ب٩ – ب١٣ إرشادات لتقييم وجود حق لها في الحصول على دفعة ووجوب نفاذه وما إذا كان حق المنشأة في الدفعة سيخولها الحصول على مقابل أدائها المكتمل حتى تاريخه.

واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة

٣٨ إذا كان واجب الأداء لا يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرات ٣٥-٣٧، فإن المنشأة تفي بواجب الأداء عند نقطة زمنية معينة. ولتحديد تلك النقطة الزمنية التي يكتسب فيها العميل السيطرة على أصل متعهد به وتفي المنشأة فيها بواجب الأداء، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات ٣١–٣٤. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على نقل السيطرة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) أن يكون للمنشأة حق قائم في الحصول على دفعة مقابل الأصل - إذا كان العميل ملزماً حالياً بالسداد مقابل الأصل، فعندئذٍ قد يشير ذلك إلى أن العميل قد اكتسب القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه في المقابل.

(ب) أن يكون للعميل حق الملكية القانونية في الأصل – قد يشير حق الملكية القانونية إلى طرف العقد الذي له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لتلك المنافع. ولذلك، فإن نقل حق الملكية القانونية في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية في الأصل لمجرد الحماية من إخفاق العميل في السداد، فإن حقوق المنشأة تلك لا تمنع العميل من اكتساب السيطرة على الأصل.

(ج) أن تكون المنشأة قد قامت بنقل الحيازة المادية للأصل – قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لتلك المنافع. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تقترن بالسيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات الأمانة، فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة. وفي المقابل، ففي بعض ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً، قد تملك المنشأة الحيازة المادية للأصل الذي يسيطر عليه العميل. وتقدم الفقرات ب٦٤-ب٧٦ وب٧٧ وب٧٨ وب٧٩–ب٨٢ إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقيات إعادة الشراء وترتيبات الأمانة وترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً، على التوالي.

(د) أن يحوز العميل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل – قد يشير نقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل إلى العميل إلى أن العميل قد اكتسب القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، فعند تقويم المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المتعهد به، يجب على المنشأة استبعاد أي مخاطر ينشأ عنها واجب أداء منفصل إضافة إلى واجب الأداء المتعلق بنقل الأصل. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون المنشأة قد قامت بنقل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم تفِ بعد بواجب أداء إضافي يتعلق بتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المنقول.

(هـ) أن يكون العميل قد قبل الأصل - قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد اكتسب القدرة على توجيه الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. ولتقويم أثر الشرط التعاقدي الخاص بقبول العميل على توقيت نقل السيطرة على الأصل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرات ب٨٣ – ب٨٦.

قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء

٣٩ فيما يخص كل واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرات ٣٥ – ٣٧، يجب على المنشأة أن تُثبت الإيراد على مدى فترة زمنية بقياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء. والهدف من قياس مدى التقدم هو وصف أداء المنشأة في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي الوفاء بواجب أداء المنشأة).

٤٠ يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدى التقدم لكل واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بشكل متسق على واجبات الأداء المتشابهة وفي الظروف المتشابهة. وفي نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة إعادة قياس مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية.

طرق قياس مدى التقدم

٤١ تشمل الطرق المناسبة لقياس مدى التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتقدم الفقرات ب١٤- ب١٩ إرشادات لاستعمال طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء. وعند تحديد الطريقة المناسبة لقياس الأداء، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بنقلها إلى العميل.

٤٢ يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة لقياس مدى التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لم تنقل المنشأة السيطرة عليها إلى العميل. وفي المقابل، يجب على المنشأة أن تضمِّن في قياس مدى التقدم أي سلع أو خدمات نقلت السيطرة عليها إلى العميل عند الوفاء بواجب الأداء.

٤٣ يجب على المنشأة تحديث قياسها لمدى التقدم مع تغير الظروف بمرور الوقت ليعكس القياس أي تغيرات في نتيجة واجب الأداء. ويجب المحاسبة عن مثل هذه التغيرات في قياس المنشأة لمدى التقدم على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

القياسات المعقولة لمدى التقدم

٤٤ لا يجوز للمنشأة أن تُثبت إيراداً لواجب الأداء الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إلا إذا كان بإمكانها أن تقيس بشكل معقول مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء. ولن تكون المنشأة قادرة على أن تقيس بشكل معقول مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء إذا كانت تنقصها المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والتي ستكون مطلوبة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدى التقدم.

٤٥ في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد)، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تقيس بشكل معقول نتيجة الالتزام بواجب الأداء، ولكنها تتوقع أن تغطي التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالواجب. وفي تلك الظروف، يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداً فقط بقدر التكاليف التي تم تكبدها وذلك إلى الوقت الذي تستطيع فيه أن تقيس بشكل معقول نتيجة واجب الأداء.

القياس

٤٦ **عندما (أو حالما) يتم الوفاء بواجب أداء، يجب على المنشأة أن تُثبت ما يتم تخصيصه من مبلغ سعر المعاملة (الذي يُستثنى منه تقديرات العوض المتغير التي تم تقييدها وفقاً للفقرات ٥٦–٥٨) على ذلك الواجب على أنه إيراد.**

تحديد سعر المعاملة

٤٧ **يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال، بعض ضرائب المبيعات). وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.**

٤٨ تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. ويجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة أن تأخذ في الحسبان الآثار الخاصة بجميع ما يلي:

(أ) العوض المتغير (انظر الفقرات ٥٠–٥٥ و٥٩)؛

(ب) تقييد تقديرات العوض المتغير (انظر الفقرات ٥٦–٥٨)؛

(ج) وجود مكون تمويلي مهم في العقد (انظر الفقرات ٦٠–٦٥)؛

(د) العوض غير النقدي (انظر الفقرات ٦٦-٦٩)؛

(هـ) العوض مستحق الدفع إلى العميل (انظر الفقرات ٧٠–٧٢).

٤٩ لغرض تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة افتراض أنه سيتم نقل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد الحالي وأن العقد لن يتم إلغاؤه أو تجديده أو تعديله.

العوض المتغير

٥٠ إذا كان العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً، فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة حق فيه مقابل نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

٥١ يمكن أن يتغير مبلغ العوض بسبب الحسومات أو التخفيضات اللاحقة أو المبالغ التي يتم ردها أو نقاط الشراء المستقبلي أو الامتيازات السعرية أو الحوافز أو مكافآت الأداء أو الغرامات أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير العوض المتعهد به أيضاً إذا كان استحقاق المنشأة للعوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، سيكون مبلغ العوض متغيراً إذا ما تم بيع منتج مع إعطاء الحق في إرجاعه أو إذا تم التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء على إنجاز مرحلة معينة.

٥٢ قد يكون التغير المتعلق بالعوض الذي يتعهد به العميل مبيناً صراحةً في العقد. وإضافة إلى شروط العقد، فإن العوض المتعهد به يعد متغيراً في حال وجود أي من الظرفين الآتيين:

(أ) إذا كان لدى العميل توقع وجيه، ناشئ عن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة، بأن المنشأة ستقبل مبلغ عوض أقل من السعر المبين في العقد. بمعنى أنه يُتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً. وتبعاً للدولة أو الصناعة أو العميل، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه حسم أو تخفيض لاحق أو مبلغ مردود أو نقاط شراء مستقبلي.

(ب) إذا كانت الحقائق والظروف الأخرى تشير إلى أن نية المنشأة، عند الدخول في العقد مع العميل، هي تقديم امتياز سعري للعميل.

٥٣ يجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين، اعتماداً على الطريقة التي تتوقع المنشأة أنها ستتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون لها حق فيه:

(أ) القيمة المتوقعة – القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بالاحتمالات ضمن مدى مبالغ العوض المحتملة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحاً – المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً ضمن مدى مبالغ العوض المحتملة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد). وقد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسبا لمبلغ العوض المتغير إذا كان للعقد ناتجان محتملان فقط (على سبيل المثال، إمّا أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا).

٥٤ يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة باتساق طوال مدة العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ العوض المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (التاريخية والحالية والمتوقعة) المتاحة بشكل معقول لها ويجب أن تحدد عدداً معقولاً من مبالغ العوض المحتملة. وستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ العوض المتغير مشابهة عادةً للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية تقديم العطاءات والعروض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

الالتزامات برد المبالغ

٥٥ يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً برد مبلغ إذا استلمت عوضاً من عميل وتتوقع أن ترد إليه بعض أو كامل ذلك العوض. ويتم قياس التزام المبلغ المردود بمبلغ العوض المستلم (أو مستحق التحصيل) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ غير المُضمَّنة في سعر المعاملة). ويجب تحديث التزام المبلغ المردود (والتغير المقابل لذلك في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في *الالتزام الناتج عن العقد مع العميل*) في نهاية كل فترة تقرير تبعاً للتغيرات في الظروف. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٢٠–ب٢٧ للمحاسبة عن التزامات المبالغ المردودة المتعلقة بالبيع مع حق الإرجاع.

تقييد تقديرات العوض المتغير

٥٦ يجب على المنشأة أن تضمِّن في سعر المعاملة بعض أو كامل مبلغ العوض المتغير المقدر وفقاً للفقرة ٥٣ فقط بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة كبيرة ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما تتضح لاحقاً حالة عدم التأكد المرتبطة بالعوض المتغير.

٥٧ عند تقييم ما إذا كان مرجحاً بدرجة كبيرة ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما تتضح لاحقاً حالة عدم التأكد المرتبطة بالعوض المتغير، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كلاً من مدى ترجيح وحجم العكس في الإيراد. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد من مدى ترجيح أو حجم العكس في الإيراد، على سبيل المثال لا الحصر، أياً مما يلي:

(أ) أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، واجتهاد أو تصرفات الأطراف الثالثة، وأحوال الطقس، وارتفاع خطر تقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

(ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن.

(ج) أن تكون خبرة المنشأة في أنواع مشابهة من العقود (أو غير ذلك من الأدلة) محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الأدلة الأخرى) ذات قيمة تنبؤية محدودة.

(د) أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة سواءً في منح مدى واسع من الامتيازات السعرية أو في تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

(هـ) أن يكون للعقد عدد كبير ومدى واسع من مبالغ العوض المحتملة.

٥٨ يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب٦٣ للمحاسبة عن العوض الذي هو في شكل عوائد حقوق ملكية فكرية تستند إلى المبيعات أو إلى الاستعمال ومتعهد بها في مقابل ترخيص لاستخدام الملكية الفكرية.

إعادة تقييم العوض المتغير

٥٩ يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير أن تحدّث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تقييمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) ليعبر بصدق عن الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات في الظروف خلال فترة التقرير. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغييرات في سعر المعاملة وفقاً للفقرات ٨٧–٩٠.

وجود مكون تمويل مهم في العقد

٦٠ يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة أن تعدّل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لآثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (سواءً صراحةً أو ضمناً) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة مهمة في تمويل نقل السلع أو الخدمات إلى العميل. وفي تلك الظروف، فإن العقد يتضمن مكون تمويل مهم. وقد يوجد مكون تمويل مهم بغض النظر عمّا إذا كان التعهد بالتمويل منصوصاً عليه صراحة في العقد أو مفهوماً ضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

٦١ الهدف عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لمكون تمويل مهم هو أن تقوم المنشأة بإثبات الإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد نقداً ثمن تلك السلع أو الخدمات عندما (أو حالما) تم نقلها إليه (أي سعر البيع النقدي). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تقييم ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل مهماً للعقد، بما في ذلك كلا ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها؛

(ب) الأثر المشترك للعنصرين الآتيين معاً:

(١) طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بنقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بسداد ثمن تلك السلع أو الخدمات؛

(٢) أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.

٦٢ بالرغم من التقييم الوارد في الفقرة ٦١، فإن العقد مع العميل لن يتضمن مكون تمويل مهم إذا وجدت أي من العوامل الآتية:

(أ) أن يكون العميل قد سدد ثمن السلع أو الخدمات مقدماً وأن يكون توقيت نقل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.

(ب) أن يكون مبلغ مهم من العوض المتعهد به من العميل متغيراً ومبلغ وتوقيت ذلك العوض يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع تقريباً لسيطرة العميل أو المنشأة (على سبيل المثال، إذا كان العوض عوائد حقوق ملكية فكرية تستند إلى المبيعات).

(ج) أن يكون الفرق بين العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة ٦١) ناشئاً لأسباب غير تقديم التمويل سواءً للعميل أو للمنشأة، وأن يكون الفرق بين هذين المبلغين متناسباً مع سبب الفرق. فعلى سبيل المثال، قد توفر شروط السداد للمنشأة أو للعميل حماية من عدم إنجاز الطرف الآخر لبعض أو لجميع واجباته بموجب العقد بشكلٍ كافٍ.

٦٣ كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لآثار مكون تمويل مهم إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل لثمن تلك السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

٦٤ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١ عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لمكون تمويل مهم، يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي ستعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد. وسوف يعكس ذلك المعدل الخصائص الائتمانية للطرف الذي يحصل على التمويل في العقد، وأيضاً أي رهن أو ضمان مقدم من العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم نقلها في العقد. وقد تكون المنشأة قادرة على تحديد ذلك المعدل بتحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للعوض المتعهد به إلى السعر الذي يدفعه العميل نقداً مقابل السلع أو الخدمات عندما (أو حالما) يتم نقلها إلى العميل. وبعد نشأة العقد، لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم تبعاً للتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم خطر ائتمان العميل).

٦٥ يجب على المنشأة عرض آثار التمويل (دخل الفائدة أو مصروف الفائدة) بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل. ويتم إثبات دخل الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به إثبات أصل ناتج عن عقد (أو مبلغ مستحق تحصيل) أو التزام ناتج عن عقد عند المحاسبة عن عقد مع عميل.

العوض غير النقدي

٦٦ لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي، يجب على المنشأة قياس العوض غير النقدي (أو قياس التعهد بدفع عوض غير نقدي) بالقيمة العادلة.

٦٧ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول، فيجب عليها قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) مقابل العوض.

٦٨ قد تختلف القيمة العادلة للعوض غير النقدي بسبب شكل العوض (على سبيل المثال، تغير في سعر سهم للمنشأة حق في استلامه من العميل). وإذا تغيرت القيمة العادلة للعوض غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل العوض فقط (على سبيل المثال، لأن القيمة العادلة يمكن أن تختلف بسبب أداء المنشأة)، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦–٥٨.

٦٩ إذا قدم العميل سلعاً أو خدمات (على سبيل المثال، مواد أو معدات أو عمالة) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد، فيجب على المنشأة أن تُقيِّم ما إذا كانت تحظى بالسيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وإذا صح ذلك، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها عوض غير نقدي مستلم من العميل.

العوض مستحق الدفع إلى العميل

٧٠ يتضمن العوض مستحق الدفع إلى العميل المبالغ النقدية التي تسددها المنشأة، أو تتوقع أن تسددها، إلى العميل (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن العوض مستحق الدفع إلى العميل أيضاً نقاط الشراء المستقبلي أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات أو قسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو للأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض مستحق الدفع إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد ما لم يكن السداد إلى العميل يتم مقابل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها (كما هو موضح الفقرات ٢٦–٣٠) ينقلها العميل إلى المنشأة. وإذا كان العوض مستحق الدفع إلى العميل يتضمن مبلغاً متغيراً، فيجب على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقييم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) وفقاً للفقرات ٥٠–٥٨.

٧١ إذا كان العوض مستحق الدفع إلى العميل هو دفعة مقابل سلعة أو خدمة من العميل من الممكن تمييزها بذاتها، فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ العوض مستحق الدفع إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها التي تستلمها المنشأة من العميل، فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في سعر المعاملة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على أن تقدِّر بشكل معقول القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المستلمة من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن جميع العوض مستحق الدفع إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

٧٢ ومن ثمّ، إذا كان العوض مستحق الدفع إلى العميل تتم المحاسبة عنه على أنه تخفيض في سعر المعاملة، فيجب على المنشأة أن تثبت تخفيض الإيراد عندما (أو حالما) يقع أي من الحدثين الآتيين، أيهما يأتي لاحقاً:

(أ) عندما تقوم المنشأة بإثبات إيراد مقابل نقل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل؛

(ب) عندما تسدد المنشأة أو تتعهد بسداد العوض (حتى ولو كان السداد مشروطاً بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوم ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء

٧٣ **الهدف عند تخصيص سعر المعاملة هو أن تقوم المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل واجب أداء (أو سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها) بمبلغ يصف مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.**

٧٤ لتحقيق هدف التخصيص، يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على كل واجب أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل وفقاً للفقرات ٧٦-٨٠، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ٨١–٨٣ (لتخصيص الحسومات) والفقرات ٨٤–٨٦ (لتخصيص العوض الذي يتضمن مبالغ متغيرة).

٧٥ لا تنطبق الفقرات ٧٦–٨٦ إذا كان في العقد واجب أداء واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات ٨٤–٨٦ قد تنطبق إذا كانت المنشأة قد تعهدت بنقل سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المحددة على أنها واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) وكان العوض المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

التخصيص الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

٧٦ لتخصيص سعر المعاملة على كل واجب أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل، يجب على المنشأة أن تحدد سعر البيع المستقل عند نشأة العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لكل واجب أداء مبين في العقد وأن تخصص سعر المعاملة بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة تلك.

٧٧ سعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل. وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر القابل للرصد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة وإلى عملاء مشابهين. والسعر المحدد تعاقدياً أو المحدد في قائمة أسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

٧٨ إذا كان سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر، فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه تخصيص سعر المعاملة بما يحقق هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣. وعند تقدير سعر مستقل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة لها بشكل معقول. وعند القيام بذلك، يجب على المنشأة أن تزيد قدر الإمكان من استخدام المدخلات التي يمكن رصدها وأن تطبق طرق التقدير بشكل متسق في الظروف المتشابهة.

٧٩ تتضمن الطرق المناسبة لتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) منهج تقييم السوق المعدل – بإمكان المنشأة تقويم السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق مستعداً لدفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك المنهج أيضاً الرجوع إلى الأسعار المعلنة من منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش المنشأة.

(ب) منهج التكلفة المتوقعة زائد هامش – بإمكان المنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بواجب أداء ثم إضافة هامش مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة.

(ج) منهج القيمة المتبقية – يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن رصدها لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تستخدم منهج القيمة المتبقية لتقوم، وفقاً للفقرة ٧٨، بتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة فقط في حالة استيفاء أحد الضابطين الآتيين:

(١) إذا كانت المنشأة تبيع نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في الوقت نفسه أو في وقت متقارب) مقابل مدى واسع من المبالغ (أي أن سعر البيع متغير بدرجة كبيرة لأنه لا يمكن تمييز سعر بيع مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من أدلة أخرى من الممكن رصدها)؛ أو

(٢) إذا لم تكن المنشأة قد حددت بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة ولم تكن السلعة أو الخدمة قد تم بيعها في السابق على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

٨٠ قد تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد إذا كان لاثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة كبيرة أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة منهج القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة كبيرة أو غير مؤكدة ثم تستخدم طريقة أخرى لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية بالنسبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمنهج القيمة المتبقية. وعندما تستخدم المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان تخصيص سعر المعاملة بأسعار البيع المستقلة المقدرة تلك متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣ ومتطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة الواردة في الفقرة ٧٨.

تخصيص الحسم

٨١ يحصل العميل على حسم مقابل على شراء حزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد يزيد عن العوض المتعهد به في العقد. ويجب على المنشأة أن تخصص الحسم بالتناسب على جميع واجبات الأداء الواردة في العقد إلا عندما تتوفر لديها أدلة من الممكن رصدها وفقاً للفقرة ٨٢ على أن الحسم بكامله يتعلق فقط بواجب أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع واجبات الأداء الواردة في العقد. وتخصيص الحسم بالتناسب في تلك الحالات هو نتيجة قيام المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل واجب أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لواجبات الأداء.

٨٢ يجب على المنشأة أن تخصص الحسم بكامله على واجب أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس على جميع واجبات الأداء الواردة في العقد، في حالة استيفاء جميع الضوابط الآتية:

(أ) إذا كانت المنشأة تبيع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها) في العقد على أساس أنها قائمة بذاتها؛

(ب) إذا كانت المنشأة تبيع أيضاً بانتظام على أساس مستقل حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها بحسم من أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة؛

(ج) إذا كان الحسم المعزو لكل حزمة سلع أو خدمات والموضح في الفقرة ٨٢(ب) هو تقريباً نفس الحسم الذي في العقد وكان هناك تحليل للسلع أو الخدمات في كل حزمة يقدم أدلة من الممكن رصدها على واجب الأداء أو واجبات الأداء التي ينتمي إليها كامل الحسم الوارد في العقد.

٨٣ إذا تم تخصيص كامل الحسم على واجب أداء واحد أو أكثر في العقد وفقاً للفقرة ٨٢، فيجب على المنشأة أن تخصص الحسم قبل استخدام منهج القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل وفقاً للفقرة ٧٩(ج).

تخصيص العوض المتغير

٨٤ قد يكون العوض المتغير المتعهد به في العقد معزواً للعقد بكامله أو لجزء محدد من العقد، مثل أحد ما يلي:

(أ) واجب أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع واجبات الأداء الواردة في العقد (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة متوقفة على قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة)؛ أو

(ب) سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر، ولكن ليس جميعها، من الممكن تمييزها بذاتها ومتعهد بها في سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها التي تشكل جزءاً من واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) (على سبيل المثال، سيزيد العوض المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس الحركة في مؤشر تضخم محدد).

٨٥ يجب على المنشأة أن تخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة في ذلك المبلغ) بالكامل على واجب أداء أو على سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها تشكل جزءاً من واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) في حالة استيفاء كلا الضابطين الآتيين:

(أ) أن تكون شروط الدفعة المتغيرة تتعلق تحديداً بجهود المنشأة الرامية للوفاء بواجب الأداء أو نقل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بواجب الأداء أو نقل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها)؛

(ب) أن يكون تخصيص المبلغ المتغير للعوض بكامله على واجب الأداء أو على السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣ عند النظر في جميع واجبات الأداء وشروط السداد الواردة في العقد.

٨٦ يجب تطبيق متطلبات التخصيص الواردة في الفقرات ٧٣–٨٣ على المبلغ المتبقي من سعر المعاملة الذي لا يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٨٥.

التغيرات في سعر المعاملة

٨٧ يمكن أن يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

٨٨ يجب على المنشأة أن تخصص أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على واجبات الأداء الواردة في العقد، على نفس الأساس الذي تم بناءً عليه التخصيص عند نشأة العقد. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة تخصيص سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد. ويجب إثبات المبالغ المخصصة على واجب أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

٨٩ يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس على جميع، واجبات الأداء أو السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتعهد بها في سلسلة تشكل جزءاً من واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) فقط إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٨٥ المتعلقة بتخصيص العوض المتغير.

٩٠ يجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في سعر المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل في العقد وفقاً للفقرات ١٨–٢١. وبالرغم من ذلك، ففي حالة حدوث تغير في سعر المعاملة بعد إدخال تعديل في العقد، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٨٧–٨٩ لتخصيص التغير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على واجبات الأداء المحددة في العقد قبل التعديل إذا كان التغير في سعر المعاملة يُعزى إلى مبلغ عوض متغير متعهد به قبل التعديل، وبقدر هذا التغير، وكان التعديل تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرة ٢١(أ).

(ب) في جميع الحالات الأخرى التي لم تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة ٢٠، يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على واجبات الأداء الواردة في العقد المعدل (أي واجبات الأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً بعد التعديل مباشرة).

تكاليف العقد

التكاليف الإضافية للحصول على عقد

٩١ يجب على المنشأة أن تُثبت التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل إذا كانت المنشأة تتوقع تغطية تلك التكاليف.

٩٢ التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل والتي ما كانت المنشأة لتتكبدها فيما لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).

٩٣ يجب إثبات تكاليف الحصول على عقد التي كان سيتم تكبدها بغض النظر عمّا إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا على أنها مصروف عند تكبدها، ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بغض النظر عمّا إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

٩٤ كوسيلة عملية، يجوز للمنشأة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استنفاد الأصل الذي كانت المنشأة ستقوم بإثباته في ظروف أخرى سنة واحدة أو أقل.

تكاليف الوفاء بعقد

٩٥ **إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" أو المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة")، فيجب على المنشأة أن تُثبت أصلاً من التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي جميع الضوابط الآتية:**

(أ) **أن التكاليف تتعلق بشكل مباشر بعقد أو عقد متوقع بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي أو تكاليف تصميم أصل سيتم نقله بموجب عقد محدد لم تتم الموافقة عليه بعد)؛**

(ب) **أن التكاليف تحقق أو تحسن موارد للمنشأة سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بواجبات الأداء في المستقبل؛**

(ج) **أن التكاليف من المتوقع تغطيتها.**

٩٦ فيما يخص التكاليف المتكبدة في الوفاء بعقد مع عميل التي تقع ضمن نطاق معيار آخر، يجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك التكاليف وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

٩٧ تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أياً مما يلي:

(أ) العمالة المباشرة (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل)؛

(ب) المواد المباشرة (على سبيل المثال، اللوازم المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل)؛

(ج) تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين وإهلاك الأدوات والمعدات وأصول حق الاستخدام المستخدمة في تنفيذ العقد)؛

(د) التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد؛

(هـ) التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن).

٩٨ يجب على المنشأة أن تُثبت التكاليف الآتية على أنها مصروفات عند تكبدها:

(أ) التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد، ففي هذه الحالة يجب على المنشأة تقويم تلك التكاليف وفقاً للفقرة ٩٧)؛

(ب) تكاليف المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس في سعر العقد؛

(ج) التكاليف التي تتعلق بواجبات الأداء التي تم الوفاء بها (أو واجبات الأداء التي تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق)؛

(د) التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بواجبات أداء لم يتم الوفاء بها أو واجبات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

الاستنفاد والهبوط

٩٩ يجب أن يتم استنفاد الأصل الذي تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ على أساس منتظم يكون متسقاً مع نقل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يتعلق الأصل بسلع أو خدمات سيتم نقلها بموجب عقد محدد متوقع (كما هو موضح في الفقرة ٩٥ (أ)).

١٠٠ يجب على المنشأة أن تُحدِّث الاستنفاد ليعكس التغير المهم في توقيت المنشأة المتوقع لنقل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ومثل هذا التغيير تجب المحاسبة عنه على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

١٠١ يجب على المنشأة أن تُثبت خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يتجاوز به المبلغ الدفتري لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ ما يلي:

(أ) المبلغ المتبقي من العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل؛ مطروحاً منه؛

(ب) التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم تلك السلع أو الخدمات والتي لم يتم إثباتها على أنها مصروفات (انظر الفقرة ٩٧).

١٠٢ لأغراض تطبيق الفقرة ١٠١ لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه، يجب على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦ – ٥٨ عن تقييد تقديرات العوض المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار خطر ائتمان العميل.

١٠٣ قبل أن تقوم المنشأة بإثبات خسارة هبوط لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥، يجب على المنشأة أن تُثبت أية خسارة هبوط للأصول التي تتعلق بالعقد والتي تم إثباتها وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨). وبعد تطبيق اختبار الهبوط الوارد في الفقرة ١٠١، يجب على المنشأة تضمين المبلغ الدفتري الناتج عن ذلك للأصل المثبت وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ في المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل لغرض تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

١٠٤ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة عكساً لبعض أو كل خسارة الهبوط المثبتة سابقاً وفقاً للفقرة ١٠١ عند زوال ظروف الهبوط أو تحسُّنها. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الدفتري للأصل بعد زيادته المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافياً بعد الاستنفاد) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في السابق.

العرض

١٠٥ عندما يقوم أي من طرفي العقد بالأداء، يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناتج عن عقد مع عميل أو التزام ناتج عن عقد مع عميل، تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة ودفعة العميل. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في العوض على أنها مبلغ مستحق التحصيل.

١٠٦ إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة إلى العميل، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام ناتج عن عقد مع عميل عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أسبق). والالتزام الناتج عن عقد مع عميل هو واجب على المنشأة بأن تنقل إلى العميل سلعاً أو خدمات حصلت المنشأة في مقابلها على عوض (أو يكون هناك مبلغ عوض مستحق في مقابلها) من العميل.

١٠٧ إذا قامت المنشأة بالأداء عن طريق نقل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل العوض أو قبل أن يكون السداد مستحقاً، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل ناتج عن عقد مع عميل، باستثناء أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل. والأصل الناتج عن عقد مع عميل هو حق المنشأة في الحصول على عوض مقابل سلع أو خدمات قامت بنقلها إلى عميل. ويجب على المنشأة أن تُقيِّم الأصل الناتج عن عقد مع عميل لمعرفة الهبوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب قياس الهبوط في قيمة الأصل الناتج عن عقد مع عميل وعرضه والإفصاح عنه على نفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (انظر الفقرة ١١٣(ب)).

١٠٨ المبلغ مستحق التحصيل هو الحق غير المشروط للمنشأة في الحصول على عوض. ويكون الحق في العوض غير مشروط إذا كان مرور الوقت هو فقط الأمر المطلوب قبل أن يصبح سداد ذلك العوض مستحقاً. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بإثبات مبلغ مستحق التحصيل إذا كان لها حق قائم في الحصول على دفعة حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يخضع للرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن المبلغ مستحق التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وعند الإثبات الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مبرم مع عميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ مستحق التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ومبلغ الإيراد المثبت المقابل له يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال، على أنه خسارة هبوط).

١٠٩ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "الأصل الناتج عن عقد مع عميل، و"الالتزام الناتج عن عقد مع عميل" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفاً بديلاً لمصطلح الأصل الناتج عن عقد مع عميل، فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ مستحقة التحصيل والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء.

الإفصاح

١١٠ الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. وتحقيقاً لذلك الهدف، يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات نوعية وكمية عن جميع ما يلي:

(أ) عقودها مع العملاء (انظر الفقرات ١١٣–١٢٢)؛

(ب) الاجتهادات المهمة، والتغييرات في الاجتهادات، التي تم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود (انظر الفقرات ١٢٣–١٢٦)؛

(ج) أي أصول مثبتة من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ (انظر الفقرتين ١٢٧-١٢٨).

١١١ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم للوفاء بهدف الإفصاح ومدى التركيز الذي ينبغي إيلاؤه لكلٍ من المتطلبات المختلفة. ويجب على المنشأة أن تجمّع أو تفصّل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة سوءاً بتضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو تجميع بنود لها تقريباً خصائص مختلفة.

١١٢ لا يلزم المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقاً لهذا المعيار إذا كانت قد قدمت المعلومات وفقاً لمعيار آخر.

العقود مع العملاء

١١٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ الآتية لفترة التقرير ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل وفقاً لمعايير أخرى:

(أ) الإيراد المثبت من العقود مع العملاء، الذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيرادها الأخرى؛

(ب) أي خسائر هبوط مثبتة (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩) على أي مبالغ مستحقة التحصيل ناتجة عن عقود المنشأة مع العملاء أو أصول ناتجة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط من العقود الأخرى.

تفصيل الإيراد

١١٤ يجب على المنشأة أن تفصّل الإيراد المثبت من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٨٧ – ب٨٩ عند اختيار الأصناف التي ستقوم باستخدامها لتفصيل الإيراد.

١١٥ بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن تفاصيل الإيرادات (وفقاً للفقرة ١١٤) ومعلومات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".

الأرصدة الناتجة عن العقود مع العملاء

١١٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة من العقود مع العملاء والأصول والالتزامات الناتجة من العقود مع العملاء، إذا لم تكن قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل لأي سبب آخر؛

(ب) الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمناً في رصيد الالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء في بداية الفترة؛

(ج) الإيراد المثبت في فترة التقرير من واجبات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في سعر المعاملة).

١١٧ يجب على المنشأة أن توضح علاقة توقيت الوفاء بواجبات أدائها (انظر الفقرة ١١٩(أ)) بالتوقيت المعتاد للسداد (انظر الفقرة ١١٩(ب)) والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

١١٨ يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء خلال فترة التقرير. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات نوعية ومعلومات كمية. وتشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء أياً مما يلي:

(أ) التغيرات بسبب تجميع الأعمال؛

(ب) التعديلات المستدركة المتراكمة في الإيراد التي تؤثر على الأصل الناتج عن عقد مع عميل أو الالتزام الناتج عن عقد مع عميل المقابل للإيراد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن تغيير في قياس مدى التقدم أو تغيير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغييرات في تقييم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) أو تعديل عقد؛

(ج) الهبوط في قيمة الأصل الناتج عن عقد مع عميل؛

(د) حدوث تغيير في الإطار الزمني للحق في الحصول على عوض حتى يصبح الحق غير مشروط (أي لإعادة تصنيف الأصل الناتج عن عقد مع عميل على أنه مبلغ مستحق التحصيل)؛

(هـ) حدوث تغيير في الإطار الزمني لواجب أداء حتى يتم الوفاء به (أي لإثبات الإيراد الناشئ عن التزام ناتج عن عقد مع عميل).

واجبات الأداء

١١٩ يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن واجبات أدائها في العقود مع العملاء، بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

(أ) توقيت وفاء المنشأة عادة بواجبات أدائها (على سبيل المثال، عند الشحن أو عند التسليم أو حالما يتم تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك توقيت الوفاء بواجبات الأداء في ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً؛

(ب) شروط السداد المهمة (على سبيل المثال، متى يكون السداد في العادة مستحقاً، وما إذا كان في العقد مكون تمويل مهم، وما إذا كان مبلغ العوض متغيراً، وما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً في العادة وفقاً للفقرات ٥٦ – ٥٨)؛

(ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بنقلها، مع إبراز أي واجبات أداء بالترتيب لقيام طرف آخر بنقل سلع أو خدمات (أي إذا كانت المنشأة تعمل بصفتها وكيل)؛

(د) الواجبات المتعلقة بالمرتجعات ورد المبالغ والواجبات الأخرى المشابهة؛

(هـ) أنواع الضمانات والواجبات ذات العلاقة.

سعر المعاملة المخصص على واجبات الأداء المتبقية

١٢٠ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات الآتية عن واجبات أدائها المتبقية:

(أ) المبلغ الكلي من سعر المعاملة المخصص على واجبات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية فترة التقرير؛

(ب) توضيح للوقت الذي تتوقع المنشأة أن تثبت فيه المبلغ المفصح عنه وفقاً للفقرة ١٢٠(أ) على أنه إيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بإحدى الطريقتين الآتيتين:

(١) على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية الأكثر مناسبة لمدة واجبات الأداء المتبقية؛ أو

(٢) باستخدام المعلومات النوعية.

١٢١ كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة ١٢٠ لواجب الأداء في حالة استيفاء أحد الشرطين الآتيين:

(أ) أن يكون واجب الأداء جزءاً من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل؛ أو

(ب) أن المنشأة تقوم بإثبات الإيراد من الوفاء بواجب الأداء وفقاً للفقرة ب١٦.

١٢٢ يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ١٢١ وما إذا كان أي عوض من العقود مع العملاء لم يتم تضمينه في سعر المعاملة، وبناءً عليه، لم يتم تضمينه في المعلومات التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٢٠. فعلى سبيل المثال، لن يتضمن تقدير سعر المعاملة أي مبالغ تقديرية للعوض المتغير تكون مقيدة (انظر الفقرات ٥٦–٥٨).

الاجتهادات المهمة في تطبيق هذا المعيار

١٢٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات، والتغييرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل جوهري على تحديد مبلغ وتوقيت الإيرادات من العقود مع العملاء. وعلى وجه الخصوص، يجب على المنشأة أن توضح الاجتهادات والتغييرات في الاجتهادات التي تستخدم في تحديد كل مما يلي:

(أ) توقيت الوفاء بواجبات الأداء (انظر الفقرتين ١٢٤ و١٢٥)؛

(ب) سعر المعاملة والمبالغ المخصصة على واجبات الأداء (انظر الفقرة ١٢٦).

تحديد توقيت الوفاء بواجبات الأداء

١٢٤ فيما يخص واجبات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدى فترة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

(أ) الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد (على سبيل المثال، وصف لطرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيفية تطبيق تلك الطرق)؛

(ب) توضيح لأسباب أن الطرق المستخدمة تقدم وصفاً صادقاً لنقل السلع أو الخدمات.

١٢٥ فيما يخص واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند تقويم وقت اكتساب العميل للسيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

تحديد سعر المعاملة والمبالغ المخصصة على واجبات الأداء

١٢٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن الطرق والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

(أ) تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، تقدير العوض المتغير وتعديل العوض تبعاً لآثار القيمة الزمنية للنقود وقياس العوض غير النقدي؛

(ب) تقييم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً؛

(ج) تخصيص سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتخصيص الحسومات والعوض المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان ذلك منطبقا)؛

(د) قياس الواجبات المتعلقة بالمرتجعات ورد المبالغ والواجبات الأخرى المشابهة.

الأصول المثبتة من تكاليف الحصول على عقد، أو الوفاء بعقد، مع عميل

١٢٧ يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

(أ) الاجتهادات التي تم القيام بها عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد، أو الوفاء بعقد، مع عميل (وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥)؛

(ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الاستنفاد لكل فترة تقرير.

١٢٨ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الختامية للأصول المثبتة الناتجة من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد، أو الوفاء بعقد، مع عميل (وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥)، حسب الصنف الرئيسي للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد)؛

(ب) مبلغ الاستنفاد وأي خسائر هبوط مُثبتة في فترة التقرير.

الوسائل العملية

١٢٩ إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية الواردة في أي من الفقرتين ٦٣(عن وجود مكون تمويل مهم) أو الفقرة ٩٤ (عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد)، فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

العقد
اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ.

الأصل الناتج عن عقد مع عميل
حق المنشأة في الحصول على عوض مقابل سلع أو خدمات قامت بنقلها إلى **عميل** عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء آخر خلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).

الالتزام الناتج عن عقد مع عميل
واجب على المنشأة بأن تنقل إلى **العميل** سلعاً أو خدمات حصلت المنشأة في مقابلها على عوض (أو يكون هناك مبلغ مستحق في مقابلها) من العميل.

العميل
طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات تُعد أحد مُخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، وذلك في مقابل عوض.

الدخل
الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات مما يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات المقدمة من المشاركين في حقوق الملكية.

واجب الأداء
تعهد في عقد مبرم مع **عميل** لنقل أي مما يلي إليه:

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو

(ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير ويتم نقلها إلى العميل بنفس النمط.

الإيراد
الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.

سعر البيع المستقل (لسلعة أو خدمة)
السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى **العميل**.

سعر المعاملة (لعقد مع العميل)
مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل نقل سلع أو خدمات متعهد بها إلى **العميل**، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١–١٢٩ وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

ب١ تم تنظيم إرشادات التطبيق هذه حسب الفئات الآتية:

(أ) واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية (الفقرات ب٢ – ب١٣)؛

(ب) طرق قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء (الفقرات ب١٤ – ب١٩)؛

(ج) البيع مع حق الإرجاع (الفقرات ب٢٠ – ب٢٧)؛

(د) الضمانات (الفقرات ب٢٨ – ب٣٣)؛

(هـ) اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل (الفقرات ب٣٤ – ب٣٨)؛

(و) خيارات العميل لحيازة سلع أو خدمات إضافية (الفقرات ب٣٩ – ب٤٣)؛

(ز) حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها (الفقرات ب٤٤ – ب٤٧)؛

(ح) الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) (الفقرات ب٤٨ – ب٥١)؛

(ط) منح التراخيص (الفقرات ب٥٢ – ب٦٣ب)؛

(ي) اتفاقيات إعادة الشراء (الفقرات ب٦٤ – ب٧٦)؛

(ك) ترتيبات الأمانة (الفقرتان ب٧٧، ب٧٨)؛

(ل) ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً (الفقرات ب٧٩ – ب٨٢)؛

(م) قبول العميل (ب٨٣ – ب٨٦)؛

(ن) الإفصاح عن تفاصيل الإيرادات (الفقرات ب٨٧ – ب٨٩).

واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية

ب٢ وفقاً للفقرة ٣٥، فإن واجب الأداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

(أ) إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء المنشأة وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام المنشأة بالأداء (انظر الفقرتين ب٣ – ب٤)؛ أو

(ب) إذا كان أداء المنشأة ينشئ أو يحسّن الأصل (على سبيل المثال، الإنتاج تحت التشغيل) الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (انظر الفقرة ب٥)؛ أو

(ج) إذا كان أداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل للمنشأة (انظر الفقرات ب٦ – ب٨) وكان للمنشأة حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (انظر الفقرات ب٩ – ب١٣).

الحصول على المنافع من أداء المنشأة واستهلاكها في الوقت نفسه (الفقرة ٣٥ (أ))

ب٣ فيما يخص بعض أنواع واجبات الأداء، يمكن بوضوح تقييم ما إذا كان العميل يحصل على المنافع من أداء المنشأة أثناء قيام المنشأة بالأداء، ويستهلك تلك المنافع في الوقت نفسه أثناء الحصول عليها. ومن أمثلة ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يمكن أن يُحدد فيها بسهولة حصول العميل على المنافع من أداء المنشأة واستهلاكه لها في الوقت نفسه.

ب٤ فيما يخص أنواعاً أخرى من واجبات الأداء، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد بسهولة ما إذا كان العميل يحصل على المنافع من أداء المنشأة أثناء قيام المنشأة بالأداء، ويستهلك تلك المنافع في الوقت نفسه أثناء الحصول عليها. وفي تلك الحالات، فإن واجب الأداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إذا حددت المنشأة أنه لن يلزم منشأة أخرى أن تقوم بشكل جوهري بإعادة أداء العمل الذي أنجزته المنشأة حتى تاريخه إذا كانت تلك المنشأة الأخرى ستفي بواجب الأداء المتبقي تجاه العميل. وعند تحديد ما إذا كانت منشأة أخرى لن تحتاج إلى أن تقوم بشكل جوهري بإعادة أداء العمل الذي أنجزته المنشأة حتى تاريخه، يجب على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين الآتيين:

(أ) تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي ستمنع في حال وجودها المنشأة من نقل واجب الأداء المتبقي إلى منشأة أخرى؛

(ب) افتراض أن المنشأة الأخرى التي ستفي بواجب الأداء المتبقي لن تملك المنفعة في أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً وأن ذلك الأصل سيظل مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا كان واجب الأداء سيتم نقله إلى منشأة أخرى.

سيطرة العميل على الأصل أثناء إنشائه أو تحسينه (الفقرة ٣٥(ب))

ب٥ عند تحديد ما إذا كان العميل يسيطر على الأصل أثناء إنشائه أو تحسينه وفقاً للفقرة ٣٥(ب)، يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات ٣١–٣٤ و٣٨. والأصل الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه (على سبيل المثال، أصل الإنتاج تحت التشغيل) يمكن أن يكون ملموساً أو غير ملموس.

أداء المنشأة لا ينشئ أصلا له استخدام بديل (الفقرة ٣٥ (ج))

ب٦ عند تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على توجيه الأصل فوراً إلى استخدام آخر، مثل بيعه إلى عميل مختلف. ولا تُعد إمكانية إنهاء العقد مع العميل اعتباراً ذا صلة عند تقييم ما إذا كانت المنشأة قادرة على توجيه الأصل فوراً إلى استخدام آخر.

ب٧ يجب أن يكون القيد التعاقدي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر قيداً جوهرياً حتى لا يكون للأصل استخدام بديل لدى المنشأة. ويكون القيد التعاقدي جوهرياً إذا كان بإمكان العميل إنفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل إلى استخدام آخر. وفي المقابل، لا يكون القيد التعاقدي جوهرياً، على سبيل المثال، إذا كان الأصل قابلاً بدرجة كبيرة لمبادلته بأصول أخرى بإمكان المنشأة نقلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة لم يكن ليتم تكبدها في ظروف أخرى فيما يتعلق بذلك العقد.

ب٨ يكون هناك قيد عملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر إذا كانت المنشأة ستتكبد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل إلى استخدام آخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية كبيرة إمّا لأن المنشأة ستتكبد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنها لن تستطيع بيع الأصل إلا بخسارة كبيرة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مقيدة عملياً من إعادة توجيه الأصول التي لها مواصفات تصميم خاصة بعميل معين أو التي تقع في مناطق نائية.

الحق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (الفقرة ٣٥(ج))

ب٩ وفقاً للفقرة ٣٧، فإن للمنشأة حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان للمنشأة الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخرى غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به. والمبلغ الذي يعوض المنشأة عن الأداء المكتمل حتى تاريخه هو مبلغ يقارب سعر بيع السلع أو الخدمات المنقولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، تغطية التكاليف التي تكبدتها المنشأة في الوفاء بواجب الأداء زائد هامش ربح معقول) وليس مجرد تعويض عن الخسارة المحتملة للمنشأة بسبب فوات الربح إذا كان العقد سيتم إنهاؤه. ولا يلزم أن يساوي التعويض عن هامش الربح المعقول هامش الربح المتوقع تحقيقه إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به، ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في التعويض عن أحد المبلغين الآتيين:

(أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد، يعكس بشكل معقول القدر الذي قامت المنشأة بأدائه بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) للعقد؛ أو

(ب) عائد معقول على تكلفة رأس مال المنشأة في العقود المشابهة (أو هامش التشغيل المعتاد للمنشأة في العقود المشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة عادةً من العقود المشابهة.

ب١٠ لا يلزم أن يكون حق المنشأة في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه حقاً قائماً غير مشروط في الحصول على الدفعة. ففي حالات عديدة، يكون للمنشأة حق غير مشروط في الحصول على دفعة فقط عند بلوغ مرحلة إنجاز متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بواجب الأداء. وعند تقييم ما إذا كان للمنشأة حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت ستكتسب حقاً واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بدفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان العقد سيتم إنهاؤه قبل الإنجاز لأسباب أخرى غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به.

ب١١ في بعض العقود، قد يكون للعميل حق إنهاء العقد فقط في أوقات محددة خلال مدة العقد أو قد لا يكون للعميل أي حق لإنهاء العقد. وإذا تصرف العميل لإنهاء العقد دون أن يكون له الحق في إنهائه في ذلك الوقت (بما في ذلك عند عدم أداء العميل لواجباته وفقاً لما تعهد به)، فإن العقد (أو أنظمة أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد العوض المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي تلك الحالات، فإن للمنشأة حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء واجباتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء واجباته (التي تتضمن سداد العوض المتعهد به).

ب١٢ عند تقييم وجود حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ومدى وجوب نفاذ ذلك الحق، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الشروط التعاقدية وأي نظام أو سابقة قانونية يمكن أن تدعم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية. ويشمل ذلك تقييم ما يلي:

(أ) ما إذا كان النظام أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية تخول المنشأة حقاً في الحصول على دفعة مقابل الأداء حتى تاريخه حتى ولو كان ذلك الحق غير محدد في العقد مع العميل؛ أو

(ب) ما إذا كانت السابقة القانونية ذات الصلة تشير إلى أن حقوقاً مشابهة في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم؛ أو

(ج) ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة باختيارها عدم إنفاذ حقها في الحصول على دفعة قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب النفاذ في تلك البيئة النظامية. وبالرغم من ذلك، ومع أن المنشأة قد تختار التنازل عن حقها في الحصول على دفعة في عقود مشابهة، فإن المنشأة يظل لها حق في الحصول على دفعة حتى تاريخه إذا ظل حقها في الحصول على دفعة مقابل الأداء حتى تاريخه، في العقد مع العميل، واجب النفاذ.

ب١٣ لا يشير الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد، بالضرورة، إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وبالرغم من أن الجدول الزمني للسداد الوارد في العقد يحدد توقيت ومبلغ العوض مستحق الدفع من قبل العميل، إلا أن الجدول الزمني للسداد قد لا يقدم بالضرورة دليلاً على حق المنشأة في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وذلك لأن العقد قد ينص، على سبيل المثال، على أن ذلك العوض الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب أخرى غير عدم قيام المنشأة بالأداء وفقاً لما تم التعهد به في العقد.

طرق قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء

ب١٤ تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرات ٣٥–٣٧ ما يلي:

(أ) طرق المخرجات (انظر الفقرات ب١٥ – ب١٧)؛

(ب) طرق المدخلات (انظر الفقرتين ب١٨ وب١٩).

طرق المخرجات

ب١٥ تثبت طرق المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة حتى تاريخه بالنسبة إلى باقي السلع أو الخدمات المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طرق المخرجات طرقاً مثل استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها، ومراحل الإنجاز التي تم الوصول إليها، والوقت المنصرف والوحدات المنتجة أو المسلَّمة. وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت

ستطبق طريقة المخرجات لقياس مدى تقدمها، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان المُخرج الذي تم اختياره يبين بصدق مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات صورة صادقة عن أداء المنشأة إذا أخفق المُخرج الذي تم اختياره في قياس بعض السلع أو الخدمات التي تم نقل السيطرة عليها إلى العميل. فعلى سبيل المثال، لا تصور طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلَّمة، بصدق، أداء المنشأة في الوفاء بواجب الأداء إذا كان أداء المنشأة، في نهاية فترة التقرير، قد أنتج إنتاجاً تحت التشغيل أو سلعاً تامة الصنع يسيطر عليها العميل ولم يكن ذلك الإنتاج أو تلك السلع مُضمَّنة في قياس المخرج.

ب١٦ كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في الحصول على عوض من العميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المتحققة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه (على سبيل المثال، عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة)، فيجوز للمنشأة إثبات إيراد بالمبلغ الذي لها حق بتقديم فاتورة به.

ب١٧ إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدى التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناءً عليه، فقد يكون من الضروري استخدام إحدى طرق المدخلات.

طرق المدخلات

ب١٨ تثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بواجب أداء (على سبيل المثال، الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات) بالنسبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بواجب الأداء ذلك. وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها قد تم صرفها بانتظام طوال فترة الأداء، فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

ب١٩ يتمثل أحد جوانب قصور طرق المدخلات في أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة ونقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أي مدخلات لا تصف، وفقاً لهدف القياس التقدم الوارد في الفقرة ٣٩، أداء المنشأة في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. فمثلاً، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة، فقد يكون مطلوباً إجراء تعديل لقياس مدى التقدم في الحالات الآتية:

(أ) عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بواجب الأداء. فعلى سبيل المثال، لن تثبت المنشأة إيراداً على أساس التكاليف المتكبدة التي تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أدائها لم تنعكس في سعر العقد (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة التي تم تكبدها للوفاء بواجب الأداء).

(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة غير متناسبة مع تقدم المنشأة في الوفاء بواجب الأداء. وفي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون بتعديل طريقة المدخلات لإثبات الإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال، يمكن تقديم وصف صادق لأداء المنشأة عن طريق إثبات الإيراد بمبلغ مساوٍ لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بواجب الأداء إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط الآتية:

(١) السلعة لا يمكن تمييزها بذاتها؛

(٢) من المتوقع اكتساب العميل للسيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل؛

(٣) تكلفة السلعة المنقولة تُعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بواجب الأداء بالكامل؛

(٤) المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل بصفتها أصيل وفقاً للفقرات ب٣٤–ب٣٨).

البيع مع حق الإرجاع

ب٢٠ في بعض العقود تنقل المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) والحصول على واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) الاسترداد الكامل أو الجزئي لأي عوض مدفوع؛

(ب) نقاط الشراء المستقبلي التي يمكن استخدامها للوفاء بالمبالغ المستحقة أو التي ستصبح مستحقة للمنشأة؛

(ج) منتج آخر في المقابل.

ب٢١ للمحاسبة عن نقل المنتجات التي تكون مقرونة بحق الإرجاع (وفيما يخص بعض الخدمات التي يتم تقديمها مع إمكانية رد ثمنها)، يجب على المنشأة أن تُثبت جميع ما يلي:

(أ) الإيراد من المنتجات المنقولة بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (وبناءً عليه، فلن يتم إثبات إيراد مقابل المنتجات التي يُتوقع إرجاعها)؛

(ب) التزام برد الثمن؛

(ج) أصل (وتعديل مقابل لذلك في تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية الالتزام برد الثمن.

ب٢٢ لا تجوز المحاسبة عن تعهد المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول منتج يتم رده خلال الفترة على أنه واجب أداء بالإضافة إلى إثبات الواجب برد الثمن.

ب٢٣ يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٧–٧٢ (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير الواردة في الفقرات ٥٦–٥٨) لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي باستثناء المنتجات التي يتوقع أن يتم إرجاعها). وفيما يخص أي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها، لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً عندما تنقل المنتجات إلى العملاء ولكن يجب عليها إثبات تلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) على أنها التزام برد الثمن. ولاحقاً في نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المنقولة وإجراء تغيير مقابل لذلك في سعر المعاملة، ومن ثمّ، في مبلغ الإيراد المثبت.

ب٢٤ يجب على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد الثمن في نهاية كل فترة تقرير تبعاً للتغيرات في التوقعات المتعلقة بمبلغ الثمن الذي سيتم رده. ويجب على المنشأة أن تُثبت التعديلات المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).

ب٢٥ يجب - بشكل أولي - أن يتم قياس الأصل المثبت مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام برد الثمن، بالرجوع إلى المبلغ الدفتري السابق للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة منتجات المنشأة المرتجعة). وفي نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات المتعلقة بالمنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام برد الثمن.

ب٢٦ لا تعد المنتجات التي يبادلها العملاء بمنتجات أخرى من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو حجم مقابل لون أو حجم آخر) مرتجعات لأغراض تطبيق هذا المعيار.

ب٢٧ يجب تقويم العقود التي يجوز فيها للعميل إرجاع منتج معيب مقابل الحصول على منتج يعمل بشكل صحيح وفقاً للإرشادات المتعلقة بالضمانات الواردة في الفقرات ب٢٨ – ب٣٣.

الضمانات

ب٢٨ من الشائع أن تقدم المنشأة (وفقاً للعقد أو النظام أو الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة) ضماناً فيما يتصل ببيع المنتج (سواءً كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان اختلافاً كبيراً تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود. فبعض الضمانات تؤكد للعميل أن المنتج المعني سيؤدي وظيفته التي يقصدها أطراف العقد لأنه يستوفي المواصفات المتفق عليها. وتوفر ضمانات أخرى للعميل خدمة أخرى بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها.

ب٢٩ عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل (على سبيل المثال، لأن الضمان يتم تسعيره أو التفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يُعد خدمة من الممكن تمييزها بذاتها لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد. وفي تلك الحالات، يجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان المتعهد به على أنه واجب أداء وفقاً للفقرات ٢٢–٣٠ وأن تخصص جزءاً من سعر المعاملة على واجب الأداء ذلك وفقاً للفقرات ٧٣–٨٦.

ب٣٠ إذا لم يكن للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" ما لم يكن الضمان المتعهد به، أو جزء منه، يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها.

ب٣١ عند تقييم ما إذا كان الضمان يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل مثل:

(أ) ما إذا كان الضمان مطلوباً بموجب النظام - إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب النظام بتقديم ضمان ما، فإن وجود ذلك النظام يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس واجب أداء لأن مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات معيبة.

(ب) طول الفترة التي يغطيها الضمان - فكلما طالت فترة التغطية، زاد ترجيح أن يكون الضمان المتعهد به واجب أداء لأنه يُرجَّح بدرجة أكبر أن تُقدَّم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها.

(ج) طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها – إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتأكيد أن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال، خدمة شحن المرتجعات للمنتجات المعيبة)، فمن غير المرجح عندئذ أن ينشأ عن تلك المهام واجب أداء.

ب٣٢ إذا كان الضمان، أو جزء منه، يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تُعد واجب أداء. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على المنتج والخدمة. وإذا تعهدت المنشأة بتقديم ضمان من نوع التأكيد وضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تقدر بشكل معقول أن تحاسب عنهما بشكل منفصل، فيجب عليها أن تحاسب عن كلا الضمانين معاً على أنهما واجب أداء واحد.

ب٣٣ النظام الذي يتطلب أن تدفع المنشأة تعويضاً إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً، لا ينشأ عنه واجب أداء. فعلى سبيل المثال، قد تبيع منشأة مصنِّعة منتجات في دولة يُحمِّل فيها النظام المنشأة المصنِّعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يتسبب فيها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له. وبالمثل، فإن تعهد المنشأة بتعويض العميل عن الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة اختراع أو حقوق طبع ونشر أو علامة تجارية أو أية مخالفة أخرى تتسبب فيها منتجات المنشأة لا ينشأ عنه واجب أداء. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الواجبات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

ب٣٤ عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت طبيعة تعهدها يُعد واجب أداء بأن تقدم المنشأة بنفسها السلع أو الخدمات المحددة (أي أن المنشأة طرف أصيل) أم أن ترتب ليقوم الطرف الآخر بتقديم تلك السلع أو الخدمات (أي أن المنشأة طرف وكيل). وتحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أو وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل. والسلعة أو الخدمة المحددة هي سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها (أو حزمة من السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها بذاتها) سيتم تقديمها للعميل (انظر الفقرات ٢٧-٣٠). وإذا تضمن العقد مع العميل أكثر من سلعة أو خدمة واحدة محددة، فإن المنشأة قد تكون أصيلاً فيما يتعلق ببعض السلع أو الخدمات المحددة، ووكيلاً فيما يتعلق بالبعض الآخر.

ب٣٤أ لتحديد طبيعة تعهدها (كما هو موضح في الفقرة ب٣٤)، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل (والتي قد تكون، على سبيل المثال، الحق في سلع أو خدمات سيقوم بتقديمها طرف آخر (انظر الفقرة ٢٦))؛

(ب) تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر (كما هو موضح في الفقرة ٣٣) على كل سلعة أو خدمة محددة قبل نقل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ب٣٥ تكون المنشأ طرفاً أصيلاً إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل نقل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تسيطر بالضرورة على السلعة المحددة إذا كانت تكتسب حق الملكية القانونية في تلك السلعة للحظة فقط قبل أن يتم نقل

حق الملكية القانونية إلى العميل. وقد تفي المنشأة التي تعد طرفاً أصيلاً بواجب أدائها المتمثل في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرفاً آخراً (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) للوفاء ببعض أو كامل واجب الأداء بالنيابة عنها.

ب٣٥أ عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات للعميل، فإن المنشأة التي تعد طرفاً أصيلاً هي التي تكتسب السيطرة على أحد ما يلي:

(أ) سلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، ثم تقوم بنقلها بعد ذلك إلى العميل.

(ب) حق في خدمة سيقوم بأدائها الطرف الآخر، مما يمنح المنشأة القدرة على توجيه ذلك الطرف الآخر إلى تقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

(ج) سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها بعد ذلك مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من طرف آخر (انظر الفقرة ٢٩(أ)) في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقد عليها العميل، فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل نقلها إلى العميل. وذلك لأن المنشأة تكتسب أولاً السيطرة على مدخلات السلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الأطراف الأخرى) ثم توجه استخدامها لإنشاء المنتج المجمَّع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

ب٣٥ب عندما (أو حالما) تفي المنشأة التي تعد طرفاً أصيلاً بواجب أداء، فإنها تثبت الإيراد بالمبلغ الإجمالي للعوض التي تتوقع أن يكون لها حق فيه مقابل السلعة أو الخدمة المحددة التي تم نقلها.

ب٣٦ تُعَدّ المنشأة وكيلاً إذا كان واجب أدائها هو أن ترتب ليقوم طرف آخر بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ولا تسيطر المنشأة التي تعد وكيلاً على السلعة أو الخدمة المحددة التي يقوم بتقديمها طرف آخر قبل أن يتم نقلها إلى العميل. وعندما (أو حالما) تفي المنشأة التي تعد وكيلاً بواجب أدائها، فإن المنشأة تثبت إيراداً بمبلغ أي أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل الترتيب ليقوم الطرف الآخر بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها هي صافي مبلغ العوض الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر العوض المستلم مقابل السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها.

ب٣٧ تتضمن المؤشرات الدالة على أن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل نقلها إلى العميل (ومن ثم تعد المنشأة طرفاً أصيلاً (انظر الفقرة ب٣٥)) ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أن تكون المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بتعهد تقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة (على سبيل المثال، المسؤولية الرئيسية عن استيفاء السلعة أو الخدمة للمواصفات التي حددها العميل). وإذا كانت المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بتعهد تقديم السلعة أو الخدمة المحددة، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على أن الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة يتصرف بالنيابة عن المنشأة.

(ب) أن تتحمل المنشأة مخاطر المخزون قبل نقل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل، أو بعد نقل السيطرة إلى العميل (على سبيل المثال، إذا كان للعميل حق الإرجاع). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت المنشأة على السلعة أو الخدمة المحددة، أو ألزمت نفسها بالحصول عليها، قبل الحصول على عقد مع أي عميل، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على أن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة المحددة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منها، قبل نقلها إلى العميل.

(ج) أن تكون للمنشأة الحرية في تحديد السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون تحديد السعر الذي سيدفعه العميل للسلعة أو الخدمة المحددة مؤشراً على أن المنشأة تملك القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منها. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن تكون له حرية تحديد الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في تحديد الأسعار من أجل توليد إيراد إضافي من خدمته المتمثلة في الترتيب لقيام الطرف الآخر بتقديم السلع أو الخدمات إلى العملاء.

ب٣٧أ قد تكون المؤشرات المذكورة في الفقرة ب٣٧ أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة وعلى أحكام وشروط العقد. وقد تكون هناك أيضاً مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في عقود مختلفة.

ب٣٨ في حالة وجود منشأة أخرى تتحمل واجبات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تعُدْ المنشأة ملزمة بأن تفي بواجب الأداء المتمثل في نقل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفتها الطرف الأصيل)، فلا يجوز

للمنشأة أن تثبت إيراداً مقابل واجب الأداء ذلك. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تُقوِّم ما إذا كانت ستثبت إيراداً مقابل الوفاء بواجب أداء يتمثل في الحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها وكيل).

خيارات العميل لحيازة سلع أو خدمات إضافية

ب٣٩ تأخذ خيارات العميل في أن يحوز سلعاً أو خدمات إضافية، مجاناً أو بحسم، أشكالاً عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات أو نقاط مكافأة العملاء أو خيارات تجديد العقود أو الحسومات الأخرى على السلع أو الخدمات المستقبلية.

ب٤٠ إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يحوز سلعاً أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشأ عنه واجب أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يوفر حقاً ذا أهمية للعميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد (على سبيل المثال، حسم آخر إضافة إلى مجموعة الحسومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق). وإذا كان الخيار يوفر حقاً ذا أهمية للعميل، فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدماً ثمن السلع أو الخدمات المستقبلية، وتثبت المنشأة إيراداً عندما يتم نقل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

ب٤١ إذا كان للعميل الخيار في حيازة سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة، فإن ذلك الخيار لا يوفر للعميل حقاً ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط بالدخول في عقد سابق. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة تكون قد قدمت عرضاً تسويقياً يجب عليها أن تحاسب عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

ب٤٢ تتطلب الفقرة ٧٤ من المنشأة تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل. وإذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في حيازة سلع أو خدمات إضافية من الممكن رصده بشكل مباشر، فيجب على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الحسم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله تبعاً لكل مما يلي:

(أ) أي حسم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار؛

(ب) مدى ترجيح ممارسة الخيار.

ب٤٣ إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يحوز سلعاً أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقاً لأحكام العقد الأصلي، فعندئذ يمكن للمنشأة، كبديل عملي لتقدير سعر البيع المستقل للخيار، أن تخصص سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والعوض المتوقع المقابل لها. وتكون تلك الأنواع من الخيارات عادةً لتجديد العقود.

حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

ب٤٤ وفقاً للفقرة ١٠٦، يجب على المنشأة، عند استلام مبلغ مدفوع مقدماً من العميل، أن تثبت التزاماً ناتجاً عن عقد مع عميل بمبلغ الدفعة المقدمة مقابل واجب أدائها بنقل السلع أو الخدمات، أو الاستعداد لنقلها، في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تلغي إثبات ذلك الالتزام الناتج عن العقد مع العميل (وأن تثبت إيراداً) عندما تقوم بنقل تلك السلع أو الخدمات، وبالتالي، تفي بواجب أدائها.

ب٤٥ تمنح الدفعة المقدمة غير القابلة للرد المدفوعة من العميل إلى المنشأة العميلَ حقاً في الحصول على سلعة أو خدمة في المستقبل (وتُلزم المنشأة بالاستعداد لنقل سلعة أو خدمة). وبالرغم من ذلك، فإن العملاء قد لا يمارسون جميع حقوقهم التعاقدية. وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يُشار إليها غالباً بلفظ الحق غير الممارس.

ب٤٦ إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس في التزام ناتج عن عقد مع عميل، فيجب عليها أن تُثبت مبلغ الحق غير الممارس المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي مارسها العميل. وإذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس، فيجب عليها أن تُثبت مبلغ الحق غير الممارس المتوقع على أنه إيراد عندما تصبح ممارسة العميل لحقوقه المتبقية أمراً ضعيف الترجيح. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦–٥٨ بشأن تقييد تقديرات العوض المتغير.

ب٤٧ يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً (وليس إيراداً) مقابل أي عوض تم استلامه يُعزى إلى حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تنقلها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، منشأة حكومية وفقاً للأنظمة المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.

الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة)

ب٤٨ في بعض العقود تحمّل المنشأة العميل رسوماً تُدفع مقدماً غير قابلة للرد عند نشأة العقد أو في وقت قريب من نشأته. ومن أمثلة ذلك رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ب٤٩ لتحديد واجبات الأداء في مثل هذه العقود، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت الرسوم تتعلق بنقل سلعة أو خدمة متعهد بها. ورغم أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند نشأة العقد، أو في وقت قريب من نشأته، للوفاء به، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه في العديد من الحالات نقل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل (انظر الفقرة ٢٥). وبدلاً من ذلك، تُعد الرسوم المدفوعة مقدماً دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، ومن ثمّ، سيتم إثباتها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وستمتد فترة إثبات الإيراد إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقاً ذا أهمية على النحو الموضح في الفقرة ب٤٠.

ب٥٠ إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على المنشأة تقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عن السلعة أو الخدمة على أنها واجب أداء منفصل وفقاً للفقرات ٢٢–٣٠.

ب٥١ يمكن للمنشأة أن تحمّل رسوماً غير قابلة للرد على أنها عوض عن التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو أداء المهام الإدارية الأخرى الموضحة في الفقرة ٢٥). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تفي بواجب الأداء، فيجب على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة (والتكاليف المتعلقة بها) عند قياس مدى التقدم وفقاً للفقرة ب١٩. وذلك لأن تكاليف الإعداد لا تصف نقل الخدمة إلى العميل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نتج عنها أصل يجب إثباته وفقاً للفقرة ٩٥.

منح التراخيص

ب٥٢ يرتّب الترخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية للمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً مما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) برامج الكمبيوتر والتقنية؛

(ب) الصور المتحركة والموسيقى وأشكال وسائل الاتصال والترفيه الأخرى؛

(ج) الامتيازات؛

(د) براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر.

ب٥٣ إضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضاً بنقل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات منصوصاً عليها صراحة في العقد أو مفهومة ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة (انظر الفقرة ٢٤). وكما هو شأن أنواع العقود الأخرى، فعندما يتضمن عقد مع العميل تعهداً بمنح ترخيص (أو تراخيص) بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها، فإن المنشأة تطبق الفقرات ٢٢–٣٠ لتحديد كل واجب من واجبات الأداء الواردة في العقد.

ب٥٤ إذا كان التعهد بمنح ترخيص من غير الممكن تمييزه بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد وفقاً للفقرات ٢٦–٣٠، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معاً على أنها واجب أداء واحد. ومن أمثلة التراخيص التي من غير الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد ما يلي:

(أ) ترخيص يشكل عنصراً من سلعة ملموسة وهو جزء لا يتجزأ من الوظيفة التي تؤديها السلعة؛

(ب) ترخيص يمكن للعميل الانتفاع به فقط عند اقترانه بخدمة متعلقة به (مثل خدمة على شبكة الإنترنت تقدمها المنشأة وتمكِّن العميل، من خلال منح الترخيص، من الوصول إلى المحتوى).

ب٥٥ إذا كان الترخيص لا يمكن تمييزه بذاته، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٣١–٣٨ لتحديد ما إذا كان واجب الأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية أو عند نقطة زمنية معينة.

ب٥٦ إذا كان التعهد بمنح الترخيص من الممكن تمييزه بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد، وبالتالي كان التعهد بمنح الترخيص واجب أداء منفصل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان نقل الترخيص إلى العميل يتم عند نقطة زمنية معينة أم على مدى فترة زمنية. وعند القيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأحد ما يلي:

(أ) حق في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة بحالتها القائمة طوال فترة الترخيص؛ أو

(ب) حق في استخدام الملكية الفكرية للمنشأة بحالتها القائمة في النقطة الزمنية التي يتم منح الترخيص فيها.

تحديد طبيعة تعهد المنشأة

ب٥٧ [حذفت]

ب٥٨ تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص تعهداً بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة في حالة استيفاء جميع الضوابط الآتية:

(أ) أن يتطلب العقد، أو أن يتوقع العميل بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بتنفيذ أنشطة تؤثر بشكل جوهري على الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها (انظر الفقرتين ب٥٩ وب٥٩أ)؛

(ب) أن تعرّض الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص العميل بشكل مباشر إلى آثار إيجابية أو سلبية من أنشطة المنشأة المحددة في الفقرة ب٥٨(أ)؛

(ج) ألا ينتج عن تلك الأنشطة نقل سلعة أو خدمة إلى العميل أثناء حدوث تلك الأنشطة (انظر الفقرة ٢٥).

ب٥٩ من العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستنفذ أنشطة تؤثر بشكل جوهري على الملكية الفكرية، الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة. وقد يشير أيضاً وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال، عوائد حقوق ملكية فكرية تستند إلى المبيعات) بين المنشأة والعميل فيما يتصل بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها، رغم أن وجود تلك المصلحة ليس عاملاً حاسماً، إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستنفذ مثل تلك الأنشطة.

ب٥٩أ تؤثر أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حق فيها عندما يتحقق أي مما يلي:

(أ) عندما يتوقع أن تغير هذه الأنشطة بشكل جوهري شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء وظيفة أو مهمة)؛ أو

(ب) عندما تكون قدرة العميل على الانتفاع بالملكية الفكرية مشتقة من تلك الأنشطة، أو معتمد عليها، بشكل كبير. فعلى سبيل المثال، المنفعة من الاسم التجاري غالباً ما تكون مشتقة من، أو معتمدة على، الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

وبناءً عليه، فإذا كانت للملكية الفكرية التي للعميل حق فيها وظيفة جوهرية مستقلة بذاتها، فإن جزءاً أساسياً من المنفعة المرتبطة بتلك الملكية الفكرية يكون مشتقاً من تلك الوظيفة. وتبعاً لذلك، فإن قدرة العميل على الانتفاع بتلك الملكية الفكرية لن تتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تغير تلك الأنشطة بشكل جوهري شكل أو وظيفة الملكية الفكرية. وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي تكون لها غالباً وظيفة جوهرية مستقلة بذاتها برامج الكمبيوتر، والمركبات الحيوية أو المستحضرات الدوائية، ومحتوى الوسائط الإعلامية المكتمل (على سبيل المثال، الأفلام والعروض التلفزيونية والتسجيلات الموسيقية).

ب٦٠ في حالة استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب٥٨، يجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح ترخيص على أنه واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية لأن العميل سيحصل على المنفعة من أداء المنشأة بإتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية، ويستهلك تلك المنفعة في الوقت نفسه، أثناء القيام بالأداء (انظر الفقر ٣٥(أ)). ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٣٩-٤٥ لاختيار طريقة مناسبة لقياس مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء ذلك المتمثل في إتاحة حق الوصول.

ب٦١ في حالة عدم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب٥٨، فإن طبيعة تعهد المنشأة هي توفير حق لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة بحالتها القائمة (من حيث الشكل والوظيفة) في النقطة الزمنية التي يُمنح فيها الترخيص إلى العميل. وهذا يعني أن العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص، والحصول على ما يقارب جميع المنافع منه، في النقطة الزمنية التي يتم نقله فيها. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها على أنه واجب أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية معينة. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ٣٨ لتحديد النقطة الزمنية التي ينتقل فيها الترخيص إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن إثباته مقابل ترخيص يوفر حقاً لاستخدام الملكية الفكرية قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص أحد برامج الكمبيوتر تبدأ قبل قيام المنشأة بتقديم رمز للعميل (أو إتاحته له بأية صورة أخرى) يُمكِّنه من استخدام البرنامج على الفور، فإن المنشأة لا تثبت إيراداً قبل أن يكون قد تم تقديم ذلك الرمز (أو إتاحته بأية صورة أخرى).

ب٦٢ يجب على المنشأة أن تتجاهل العوامل الآتية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يوفر حقاً في الوصول إلى الملكية الفكرية الخاصة بها أو حقاً لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها:

(أ) القيود الزمنية أو الإقليم الجغرافي أو الاستخدام - تلك القيود تحدد خصائص الترخيص المتعهد به، وليس ما إذا كانت المنشأة تفي بواجب أدائها عند نقطة زمنية معينة أو على مدى فترة زمنية.

(ب) الضمانات المقدمة من المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق البراءة تلك من الاستخدام غير المرخص به - لا يعد التعهد بحماية حقوق البراءة واجب أداء لأن حماية حقوق البراءة يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم ضماناً للعميل بأن الترخيص الذي تم نقله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

عوائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

ب٦٣ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦–٥٩، إلا أن المنشأة يجب عليها أن تُثبت إيراداً مقابل عائد حقوق الملكية الفكرية المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام المتعهد به في مقابل ترخيص لحقوق الملكية الفكرية فقط عند (أو حال) وقوع أحد الحدثين الآتيين أيها يقع لاحقاً:

(أ) وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق؛

(ب) الوفاء بواجب الأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع عائد حقوق الملكية الفكرية المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام إليه.

ب٦٣أ ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ب٦٣ لعائد حقوق الملكية الفكرية المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام عندما تتعلق العوائد فقط بترخيص الملكية الفكرية أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي يتعلق به العائد (على سبيل المثال، قد يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي يتعلق به العائد عندما يكون لدى المنشأة توقع معقول بأن العميل سوف يعزو قيمة للترخيص أكبر بشكل جوهري من القيمة المعزوة للسلع أو الخدمات الأخرى التي يتعلق بها العائد).

ب٦٣ب عندما يتم الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ب٦٣أ، فإن الإيراد من عائد حقوق الملكية الفكرية المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام يجب أن يتم إثباته بالكامل وفقاً للفقرة ب٦٣. وعندما لا يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة ب٦٣أ، فإن المتطلبات بشأن العوض المتغير الواردة في الفقرات ٥٠-٥٩ تنطبق على عائد حقوق الملكية الفكرية المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام.

اتفاقيات إعادة الشراء

ب٦٤ اتفاقية إعادة الشراء هي عقد تبيع فيه المنشأة أصلاً وتتعهد أيضاً أو يكون لها الخيار (إمّا في نفس العقد أو في عقد آخر) بأن تعيد شراء الأصل. وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه هو الأصل الذي تم بيعه إلى العميل في البداية، أو أصل يُعد تقريباً مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يُعد الأصل المباع في البداية أحد مكوناته.

ب٦٥ تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموماً في ثلاثة أشكال:

(أ) واجب على المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل)؛

(ب) حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار استدعاء)؛

(ج) واجب على المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد).

عقد آجل أو خيار استدعاء

ب٦٦ إذا كان على المنشأة واجب أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد آجل أو خيار استدعاء)، فإن العميل لا يكتسب السيطرة على الأصل وذلك لأن قدرته محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه رغم أن العميل قد تكون له حيازة مادية للأصل. وبالتالي، يجب على المنشأة أن تحاسب عن العقد على أنه أحد البندين الآتيين:

(أ) عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، ما لم يكن العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار. وإذا كان العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل ويجب إثبات التزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ب) ترتيب تمويل وفقاً للفقرة ب٦٨ إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوٍ لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

ب٦٧ عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأ أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

ب٦٨ إذا كانت اتفاقية إعادة الشراء ترتيب تمويل، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وأيضاً إثبات التزام مالي مقابل أي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة أن تُثبت الفرق بين مبلغ العوض المستلم من العميل ومبلغ العوض الذي سيُدفع إلى العميل على أنه فائدة، وفي حالة الانطباق، على أنه تكاليف معالجة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ب٦٩ في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته، يجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

خيار رد

ب٧٠ إذا كان على المنشأة واجب بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عند نشأة العقد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة العميل لذلك الحق أنه يدفع بالفعل إلى المنشأة مقابلاً للحق في استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. لذلك، فإذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، ما لم يكن العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار. وإذا كان العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وإثبات التزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ب٧١ لتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل متنوعة، بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بالقيمة السوقية المتوقعة للأصل في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى حين انقضاء الحق. فعلى سبيل المثال، إذا كان متوقعاً أن يتجاوز سعر إعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري، فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً مهماً لممارسة خيار الرد.

ب٧٢ إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو موضح في الفقرات ب٢٠–ب٢٧.

ب٧٣ إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل، فإن العقد هو بالفعل ترتيب تمويل، وبناءً عليه، تجب المحاسبة عنه كما هو موضح في الفقرة ب٦٨.

ب٧٤ إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه، فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو موضح في الفقرات ب٢٠- ب٢٧.

ب٧٥ عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

ب٧٦ إذا انقضى الخيار دون ممارسته، فيجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

ترتيبات الأمانة

ب٧٧ عندما تسلم المنشأة منتجاً إلى طرف آخر (مثل تاجر أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد اكتسب السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيُحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الآخر لم يكتسب السيطرة على المنتج. ومن ثمّ، لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المُسلَّم يُحتفظ به على سبيل الأمانة.

ب٧٨ تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) أن تسيطر المنشأة على المنتج إلى حين وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى أحد عملاء التاجر أو إلى حين انقضاء فترة محددة؛

(ب) أن يكون بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو نقله إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر)؛

(ج) ألا يكون على التاجر واجب غير مشروط بدفع ثمن المنتج (رغم أنه قد يكون مطالباً بدفع تأمين).

ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً

ب٧٩ ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً هو عقد تقدم بموجبه المنشأة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكنها تحتفظ بالحيازة المادية للمنتج إلى حين نقله إلى العميل عند نقطة زمنية معينة في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة الدخول في مثل هذا العقد نظراً لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى العميل أو نظراً للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى العميل.

ب٨٠ يجب على المنشأة أن تحدد توقيت وفائها بواجب الأداء الذي عليها بنقل المنتج عن طريق تقويم التوقيت الذي يكتسب فيه العميل السيطرة على ذلك المنتج (انظر الفقرة ٣٨). وفيما يخص بعض العقود، تنتقل السيطرة إمّا عندما يتم تسليم المنتج في موقع العميل أو عند شحن المنتج، وهو ما يعتمد على شروط العقد (بما في ذلك شروط التسليم والشحن). وبالرغم من ذلك، ففيما يخص بعض العقود، قد يكتسب العميل السيطرة على المنتج حتى ولو ظل المنتج في الحيازة المادية للمنشأة. وفي تلك الحالة، تكون للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحيازة المادية لذلك المنتج. وبالتالي، فإن المنشأة لا تسيطر على المنتج. وبدلاً من ذلك، توفر المنشأة للعميل خدمات لحفظ الأصل الخاص به.

ب٨١ بالإضافة إلى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٨، فحتى يكتسب العميل السيطرة على المنتج في ترتيب للفوترة والشحن لاحقاً، يجب استيفاء جميع الضوابط الآتية:

(أ) يجب أن يكون سبب الدخول في ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً قوياً (على سبيل المثال، أن يكون العميل قد طلب الدخول في الترتيب)؛

(ب) يجب أن يكون المنتج محدداً بشكل منفصل على أنه يخص العميل؛

(ج) يجب أن يكون المنتج جاهزاً في الوقت الحالي لنقله مادياً إلى العميل؛

(د) لا يمكن أن تكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

ب٨٢ إذا أثبتت المنشأة إيراداً مقابل بيع منتج على أساس الفوترة والشحن لاحقاً، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان عليها واجبات أداء متبقية (على سبيل المثال، فيما يخص خدمات الحفظ) وفقاً للفقرات ٢٢–٣٠ بما يوجب على المنشأة أن تخصص عليها جزءاً من سعر المعاملة وفقاً للفقرات ٧٣–٨٦.

قبول العميل

ب٨٣ وفقاً للفقرة ٣٨(هـ)، فإن قبول العميل لأصل قد يشير إلى أن العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل. وبموجب بنود قبول العميل، يُسمح للعميل أن يلغي العقد أو أن يطلب من المنشأة اتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها. ويجب على المنشأة أن تأخذ مثل هذه البنود في الحسبان عند تقويم توقيت اكتساب العميل السيطرة على سلعة أو خدمة.

ب٨٤ إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد انتقلت إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد، فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة لتوقيت اكتساب العميل السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص محددة تتعلق بالحجم والوزن، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الضوابط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في العقود التي لسلع أو خدمات مشابهة دليلاً على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد. وإذا تم إثبات إيراد قبل قبول العميل، فإن المنشأة تظل ملزمة بأن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك أي واجبات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وأن تقوِّم ما إذا كان عليها أن تحاسب عنها بشكل منفصل.

ب٨٥ وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن المنشأة من أن تحدد بشكل موضوعي أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد، فعندئذٍ لن تكون المنشأة قادرة على استنتاج أن العميل قد اكتسب السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل. وذلك لأن المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منها.

ب٨٦ إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقويم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي عوض إلى حين انقضاء الفترة التجريبية، فإن السيطرة على الأصل لا تنتقل إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

الإفصاح عن تفاصيل الإيرادات

ب٨٧ تتطلب الفقرة ١١٤ من المنشأة تفصيل الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن مدى تفصيل إيراد المنشأة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود المنشأة مع العملاء. وقد يلزم بعض المنشآت أن تستخدم أكثر من صنف للوفاء بالهدف الوارد في الفقرة ١١٤ المتعلق بتفصيل الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام صنف واحد فقط لتفصيل الإيراد.

ب٨٨ عند اختيار نوع الصنف أو الأصناف التي سيتم استخدامها لتفصيل الإيراد، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كيفية عرض المعلومات المتعلقة بإيرادها للأغراض الأخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

(أ) الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في منشورات الأرباح أو التقارير السنوية أو العروض التقديمية للمستثمرين)؛

(ب) المعلومات التي يطلع عليها بشكل منتظم متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي لتقويم الأداء المالي للقطاعات التشغيلية؛

(ج) المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرة ب٨٨(أ) و(ب) والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقويم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد.

ب٨٩ تتضمن أمثلة الأصناف التي قد تكون مناسبة، على سبيل المثال لا الحصر، كل ما يلي:

(أ) نوع السلعة أو الخدمة (على سبيل المثال، خطوط الإنتاج الرئيسية)؛

(ب) الإقليم الجغرافي (على سبيل المثال، البلد أو الإقليم)؛

(ج) سوق أو نوع العميل (على سبيل المثال، العملاء الحكوميين وغير الحكوميين)؛

(د) نوع العقد (على سبيل المثال، العقود ذات السعر المحدد والعقود التي يتحدد سعرها تبعاً لمدة العمل والمواد المستخدمة)؛

(هـ) مدة العقد (على سبيل المثال، العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل)؛

(و) توقيت نقل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال، الإيراد الناتج من السلع أو الخدمات التي يتم نقلها إلى العملاء عند نقطة زمنية معينة والإيراد الناتج من السلع أو الخدمات التي يتم نقلها على مدى فترة زمنية)؛

(ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المباعة بشكل مباشر إلى المستهلكين والسلع المباعة من خلال وسطاء).

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج١أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرات ٥ و٩٧ وب٦٦ وب٧٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

ج١ب عدل الإصدار "توضيحات للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ (الإيرادات من العقود مع العملاء)"، الصادر في أبريل ٢٠١٦، الفقرات ٢٦ و٢٧ و٢٩ وب١ وب٣٤-ب٣٨ وب٥٢-ب٥٣ وب٥٨ وج٢ وج٥ وج٧، وحذف الفقرة ب٥٧، وأضاف الفقرات ب٣٤أ وب٣٥أ وب٣٥ب وب٣٧أ وب٥٩أ وب٦٣أ وب٦٣ب وج٧أ وج٨أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج١ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

التحول

ج٢ لأغراض متطلبات التحول الواردة في الفقرات ج٣–ج٨أ:

(أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة؛

(ب) العقد المنجز هو عقد قامت فيه المنشأة بنقل جميع السلع أو الخدمات المحددة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١١ "عقود الإنشاء" والمعيار الدولي للمحاسبة ١٨ "الإيراد" والتفسيرات ذات العلاقة.

ج٣ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار باستخدام إحدى الطريقتين الآتيتين:

(أ) بأثر رجعي على كل فترة تقرير سابقة معروضة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، مع مراعاة الوسائل العملية الواردة في الفقرة ج٥؛ أو

(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات ج٧–ج٨.

ج٤ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، فعند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يلزم المنشأة أن تعرض فقط المعلومات الكمية المطلوبة بالفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ للفترة السنوية التي تسبق مباشرة الفترة السنوية الأولى التي يُطبق لها هذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة") وفقط إذا طبقت المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(أ). ويجوز للمنشأة أيضاً أن تعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات المقارنة السابقة، ولكنها ليست مطالبة بالقيام بذلك.

ج٥ يجوز للمنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(أ):

(أ) للعقود المكتملة، لا يلزم المنشأة إعادة عرض العقود التي:

(١) تبدأ وتنتهي في نفس فترة التقرير السنوية؛ أو

(٢) تعد عقوداً منجزة في بداية أسبق فترة معروضة.

(ب) للعقود المنجزة التي لها عوض متغير، يجوز للمنشأة أن تستخدم سعر المعاملة في تاريخ إنجاز العقد بدلاً من تقدير مبالغ العوض المتغير في فترات التقرير المقارنة؛

(ج) للعقود التي تم تعديلها قبل بداية أسبق فترة معروضة، لا يلزم المنشأة إعادة عرض العقود بأثر رجعي لتعديلات تلك العقود وفقاً للفقرتين ٢٠ و٢١. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر الأثر المتجمع لكل التعديلات التي حدثت قبل بداية أسبق فترة معروضة عند:

(١) تحديد واجبات الأداء التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها؛

(٢) تحديد سعر المعاملة؛

(٣) تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها.

(د) لجميع فترات التقرير المعروضة قبل تاريخ التطبيق الأولي، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن مبلغ سعر المعاملة الذي تم تخصيصه على واجبات الأداء المتبقية وعن توضيح للتوقيت الذي تتوقع فيه إثبات ذلك المبلغ على أنه إيراد (انظر الفقرة ١٢٠).

ج٦ فيما يخص أياً من الوسائل العملية الواردة في الفقرة ج٥ التي تستخدمها المنشأة، يجب على المنشأة أن تطبق تلك الوسيلة العملية بشكل متسق على جميع العقود خلال جميع فترات التقرير المعروضة. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المعلومات الآتية:

(أ) الوسائل العملية التي تم استخدامها؛

(ب) تقييم نوعي، في الحدود الممكنة بشكل معقول، للأثر المقدر لتطبيق كل من هذه الوسائل العملية.

ج٧ إذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب)، فيجب على المنشأة أن تُثبت الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) لفترة التقرير السنوية التي يقع فيها تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، يمكن للمنشأة أن تختار تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود غير المنجزة في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، ١ يناير ٢٠١٨ بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر).

ج٧أ يجوز للمنشأة التي تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب) أن تستخدم أيضاً الوسيلة العملية الموضحة في الفقرة ج٥(ج)، لأي مما يلي:

(أ) لكل تعديلات العقود التي تحدث قبل بداية أسبق فترة معروضة؛ أو

(ب) لكل تعديلات العقود التي تحدث قبل تاريخ التطبيق الأولي.

وإذا استخدمت المنشأة هذه الوسيلة العملية، فيجب عليها أن تطبقها باتساق على كل العقود وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ج٦.

ج٨ فيما يخص فترات التقرير التي يقع فيها تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين الآتيين إذا تم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب):

(أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند مستقل في القوائم المالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع المعيار الدولي للمحاسبة ١١ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٨ والتفسيرات ذات العلاقة التي كانت سارية قبل التغيير؛

(ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة المحددة في الفقرة ج٨(أ).

ج٨أ يجب على المنشأة أن تطبق الإصدار "توضيحات للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥" (انظر الفقرة ج١ب) بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨. وعند تطبيق التعديلات بأثر رجعي، يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات كما لو كانت مُضمَّنة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ في تاريخ التطبيق الأولي. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة لا تطبق التعديلات على فترات التقرير أو العقود التي لا تنطبق عليها متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ وفقاً للفقرات ج٢-ج٨. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ وفقاً للفقرة ج٣(ب) فقط على العقود غير المنجزة في تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة لا تقوم بإعادة عرض العقود المنجزة في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ فيما يتعلق بآثار هذه التعديلات.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٩ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، فإن أية إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج١٠ يحل هذا المعيار محل المعايير الآتية:

(أ) المعيار الدولي للمحاسبة ١١ "عقود الإنشاء"؛

(ب) المعيار الدولي للمحاسبة ١٨ "الإيراد"؛

(ج) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٣ "برامج ولاء العملاء"؛

(د) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٥ "اتفاقيات إنشاء العقارات"؛

(هـ) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٨ "عمليات نقل الأصول من العملاء"؛

(و) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣١ "الإيراد - معاملات المقايضة التي تنطوي على خدمات دعاية".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦
"عقود الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٦٠أ (إضافة فقرة)

٦٠أ لتحقيق متطلب الفقرة ٥٩(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمستأجر، يجب بحد أدنى الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة جديدة برقم (٦٠أ) وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل المستأجر وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت). وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر.

٩٤أ (إضافة فقرة)

٩٤أ لتحقيق متطلب الفقرة ٩٢(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر، يجب الإفصاح بحد أدنى عما يلي:

(أ) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(ب) الآثار التعاقدية لفسخ العقد بتلف الأصل المؤجر بالقوة القاهرة وكون المستأجر يطالب أو لا يطالب بدفعات الإجارة اللاحقة.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة جديدة برقم (٩٤أ) وذلك لاشتراط إفصاح المؤجر عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار التمويلي المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت) والآثار التعاقدية لفسخ العقد، ومقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار التمويلي على كل من المستأجر والمؤجر.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

عقود الإيجار

الهدف

١ **يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات. وتوفر هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.**

٢ يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان أحكام وشروط *العقود* وجميع الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بشكل متسق على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي ظل الظروف المتشابهة.

النطاق

٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على جميع عقود الإيجار، بما في ذلك عقود الإيجار لأصول "حق الاستخدام" في *عقود الإيجار من الباطن*، باستثناء:

(أ) عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة؛

(ب) عقود إيجار الأصول الحيوية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛

(ج) ترتيبات امتياز الخدمة العامة الواقعة ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"؛

(د) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر والواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"؛

(هـ) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل أفلام الرسوم المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق الطبع والنشر.

٤ يجوز للمستأجر، ولكن ليس مطلوباً منه، تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة ٣(هـ).

الإعفاءات من الإثبات (الفقرات ب٣-ب٨)

٥ يجوز للمستأجر اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٢-٤٩ على:

(أ) *عقود الإيجار قصيرة الأجل*؛

(ب) عقود الإيجار التي يكون فيها *الأصل محل العقد* ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في الفقرات ب٣-ب٨).

٦ إذا اختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٢-٤٩ سواءً على عقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة، فيجب على المستأجر إثبات دفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفاً إمّا بطريقة القسط الثابت على مدى *مدة عقد الإيجار* أو على أساس منتظم آخر. ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن نمط منفعة المستأجر.

٧ إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الأجل تطبيقاً للفقرة ٦، فيجب على المستأجر أن يعتبر عقد الإيجار على أنه عقد إيجار جديد لأغراض هذا المعيار إذا:

(أ) كان هناك تعديل في عقد الإيجار؛ أو

(ب) كان هناك أي تغيير في مدة عقد الإيجار (على سبيل المثال، إذا مارس المستأجر خياراً لم يتم تضمينه سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار).

٨ يجب تطبيق الاختيار الخاص بعقود الإيجار قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق به حق الاستخدام. وفئة الأصل محل العقد هي تجميع للأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. ويمكن تطبيق الاختيار الخاص بعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس كل عقد إيجار على حدة.

تحديد عقد الإيجار (الفقرات ب٩-ب٣٣)

٩ يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار. ويكون العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة زمنية مقابل عوض. وتقدم الفقرات ب٩-ب٣١ إرشادات بشأن تقييم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار.

١٠ يمكن وصف الفترة الزمنية على أساس حجم استخدام أصل محدد (على سبيل المثال، عدد وحدات الإنتاج التي ستُستخدم آلة لإنتاجها).

١١ يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد

١٢ يجب على المنشأة أن تحاسب عن كل مكوّنٍ إيجاري في العقد على أنه عقد إيجار بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار، ما لم تطبق المنشأة الوسائل العملية الواردة في الفقرة ١٥. وتقدم الفقرتان ب٣٢ وب٣٣ إرشادات بشأن فصل مكونات العقد.

المستأجر

١٣ فيما يخص العقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، يجب على المستأجر تخصيص العوض الوارد في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.

١٤ يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس السعر الذي سيحمِّله المؤجر، أو مورد مماثل، على المنشأة مقابل ذلك المكون، أو مكون مماثل، بصورة منفصلة. وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل، باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد ممكن.

١٥ كوسيلة عملية، يجوز للمستأجر أن يختار، حسب فئة الأصل محل العقد، عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ويقوم بدلاً من ذلك بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجارية مرتبطة به باعتبارها مكونا إيجارياً واحداً. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات المُضمّنة التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٣/٣/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

١٦ ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ١٥، يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة عليها.

المؤجر

١٧ فيما يخص العقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، يجب على المؤجر تخصيص العوض الوارد في العقد بتطبيق الفقرات ٧٣-٩٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

مدة عقد الإيجار (الفقرات ب٣٤- ب٤١)

١٨ يجب على المنشأة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، إضافة إلى كل مما يلي:

(أ) الفترات المشمولة بخيار لتمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛

(ب) الفترات المشمولة بخيار لإنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من عدم ممارسة ذلك الخيار.

١٩ عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار لتمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار لإنهاء عقد الإيجار، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف ذات الصلة التي ينشأ عنها حافز اقتصادي للمستأجر يدفعه لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار، كما هو مبين في الفقرات ب٣٧-ب٤٠.

٢٠ يجب على المستأجر إعادة تقييم ما إذا كان متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار التمديد، أو عدم ممارسة خيار الإنهاء، عند وقوع حدث مهم أو تغير مهم في الظروف:

(أ) يقع ضمن نطاق سيطرة المستأجر؛

(ب) يؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار لم يتم تضمينه سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار تم تضمينه سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار (كما هو مبين في الفقرة ب٤١).

٢١ يجب على المنشأة تعديل مدة عقد الإيجار إذا حدث تغيير في فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء. فعلى سبيل المثال، ستتغير فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء في الحالات الآتية:

(أ) إذا مارس المستأجر خياراً لم يتم تضمينه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(ب) إذا لم يمارس المستأجر خياراً تم تضمينه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(ج) إذا وقع حدث يُلزِم المستأجر تعاقدياً بممارسة خيار لم يتم تضمينه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(د) إذا وقع حدث يمنع المستأجر تعاقدياً من ممارسة خيار تم تضمينه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار.

المستأجر

الإثبات

٢٢ **يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات أصل لحق الاستخدام والتزام لعقد الإيجار.**

القياس

القياس الأولي

القياس الأولي لأصل حق الاستخدام

٢٣ **في تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بالتكلفة.**

٢٤ يجب أن تضم تكلفة أصل حق الاستخدام:

(أ) مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار، كما هو مبين في الفقرة ٢٦؛

(ب) أي دفعات إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار، ناقص أي *حوافز إيجار* مستلمة؛

(ج) أية *تكاليف مباشرة أولية* تكبدها المستأجر؛

(د) تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقاً لأحكام وشروط عقد الإيجار، ما لم تكن تلك التكاليف متكبدة لإنتاج مخزون. ويتحمل المستأجر واجبات الوفاء بتلك التكاليف سواءً في تاريخ بداية عقد الإيجار أو نتيجةً لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

٢٥ يجب على المستأجر إثبات التكاليف المبينة في الفقرة ٢٤(د) على أنها جزء من تكلفة أصل حق الاستخدام عندما يتحمل واجباً للوفاء بتلك التكاليف. ويطبق المستأجر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة نتيجةً لاستخدام أصل حق الاستخدام لإنتاج مخزون خلال تلك الفترة. وواجبات الوفاء بمثل هذه التكاليف المحاسب عنها بتطبيق هذا المعيار أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢ يتم إثباتها وقياسها بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار

٢٦ **يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. ويجب خصم دفعات الإيجار باستخدام *معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار* إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة، فيجب أن يستخدم المستأجر *معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر*.**

٢٧ في تاريخ بداية عقد الإيجار، تضم دفعات الإيجار التي يتم تضمينها في قياس التزام عقد الإيجار الدفعات الآتية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، والتي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد الإيجار:

(أ) *الدفعات الثابتة* (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها المبينة في الفقرة ب٤٢)، ناقص أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل؛

(ب) *دفعات الإيجار المتغيرة* التي تعتمد على مؤشر أو معدل، ويتم قياسها أولياً باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار (كما هو مبين في الفقرة ٢٨)؛

(ج) المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع من المستأجر بموجب *ضمانات القيمة المتبقية*؛

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار (ويتم تقييمه مع الأخذ في الحسبان العوامل المبينة في الفقرات ب٣٧-ب٤٠)؛

(هـ) الغرامات التي تُدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار، إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار.

٢٨ تتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل والمبينة في الفقرة ٢٧(ب)، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر لأسعار المستهلك أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل الليبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات الأجرة السوقية.

القياس اللاحق

القياس اللاحق لأصل حق الاستخدام

٢٩ **بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بتطبيق نموذج التكلفة، ما لم يطبق أياً من نماذج القياس المبينة في الفقرتين ٣٤ و٣٥.**

نموذج التكلفة

٣٠ يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل حق الاستخدام بالتكلفة:

(أ) مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأية خسائر هبوط متراكمة؛

(ب) ومعدلةً تبعاً لأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار كما هو محدد في الفقرة ٣٦(ج).

٣١ يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإهلاك الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" عند إهلاك أصل حق الاستخدام، مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٢.

٣٢ إذا كان عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار أو إذا كانت تكلفة أصل حق الاستخدام تعكس أن المستأجر سيمارس خيار شراء، فيجب على المستأجر إهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد. وفيما عدا ذلك، يجب على المستأجر استهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل حق الاستخدام أو نهاية مدة عقد الإيجار، أيهما أسبق.

٣٣ يجب على المستأجر تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان أصل حق الاستخدام قد هبطت قيمته وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها.

نماذج القياس الأخرى

٣٤ إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية" على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة ذلك على أصول حق الاستخدام التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠.

٣٥ إذا كانت أصول حق الاستخدام ذات علاقة بفئة من العقارات والآلات والمعدات التي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقويم الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦، فيجوز للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقويم على جميع أصول حق الاستخدام ذات العلاقة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.

القياس اللاحق لالتزام عقد الإيجار

٣٦ **بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:**

(أ) **زيادة المبلغ الدفتري لإظهار أثر الفائدة على التزام عقد الإيجار؛**

(ب) **تخفيض المبلغ الدفتري لإظهار أثر دفعات الإيجار التي تم أداؤها؛**

(ج) **إعادة قياس المبلغ الدفتري لإظهار أثر أي إعادة تقييم أو تعديلات عقد الإيجار المحددة في الفقرات ٣٩-٤٦، أو لإظهار أثر دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها المعاد حسابها (انظر الفقرة ب٤٢).**

٣٧ الفائدة على التزام عقد الإيجار في كل فترة خلال مدة عقد الإيجار يجب أن تكون المبلغ الذي ينتج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار. ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم المبين في الفقرة ٢٦، أو معدل الخصم المعاد حسابه المبين في الفقرة ٤١ أو الفقرة ٤٣ أو الفقرة ٤٥(ج)، إذا كان منطبقاً.

٣٨ بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة كلاً من التكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف مُضمَّنة في المبلغ الدفتري لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها:

(أ) الفائدة على التزام عقد الإيجار؛

(ب) دفعات الإيجار المتغيرة غير المُضمَّنة في قياس التزام عقد الإيجار، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

إعادة تقييم التزام عقد الإيجار

٣٩ بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر تطبيق الفقرات ٤٠-٤٣ لإعادة قياس التزام عقد الإيجار ليظهر أثر التغيرات في دفعات الإيجار. ويجب على المستأجر إثبات مبلغ إعادة قياس التزام عقد الإيجار على أنه تعديل لأصل حق الاستخدام. ولكن إذا كان المبلغ الدفتري لأصل حق الاستخدام قد تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيض إضافي في قياس التزام عقد الإيجار، فيجب على المستأجر إثبات أي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الربح أو الخسارة.

٤٠ يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم دفعات الإيجار المعاد حسابها باستخدام معدل خصم معاد حسابه، في أي من الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا كان هناك تغير في مدة عقد الإيجار، كما هو مبين في الفقرتين ٢٠ و٢١. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها على أساس مدة عقد الإيجار المعاد حسابها؛ أو

(ب) إذا كان هناك تغير في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد، ويتم تقييم هذا التغير مع الأخذ في الحسبان الأحداث والظروف المبينة في الفقرتين ٢٠ و٢١ في سياق خيار الشراء. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها لإظهار أثر التغير في المبالغ مستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

٤١ يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة ٤٠ تحديد معدل الخصم المعاد حسابه بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية، إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٢ يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم دفعات الإيجار المعاد حسابها في أي من الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا كان هناك تغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها لإظهار أثر التغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

(ب) إذا كان هناك تغير في دفعات الإيجار المستقبلية ناتج عن تغير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات، بما في ذلك على سبيل المثال تغير لإظهار أثر التغيرات في معدلات الأجرة السوقية بعد إجراء مراجعة للأجرة السائدة في السوق. ويجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار لإظهار أثر دفعات الإيجار تلك المعاد حسابها فقط عندما يكون هناك تغير في التدفقات النقدية (أي عندما يطبَّق التعديل على دفعات الإيجار). ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها لمدة عقد الإيجار المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعاد حسابها.

٤٣ يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة ٤٢ استخدام معدل خصم دون تغيير، ما لم يكن التغير في دفعات الإيجار ناتجاً عن تغير في معدلات الفائدة المتغيرة. ففي تلك الحالة، يجب على المستأجر استخدام معدل خصم معاد حسابه يظهر أثر التغيرات في معدل الفائدة.

تعديلات عقد الإيجار

٤٤ يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار على أنها عقد إيجار منفصل، إذا تحقق كلا الشرطين الآتيين:

(أ) كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛

(ب) كان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل ليعكس ظروف العقد ذي الصلة.

٤٥ فيما يخص تعديل عقد الإيجار الذي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المستأجر في *تاريخ سريان* تعديل عقد الإيجار:

(أ) تخصيص العوض الوارد في العقد المعدل بتطبيق الفقرات ١٣-١٦؛

(ب) تحديد مدة الإيجار لعقد الإيجار المعدل بتطبيق الفقرتين ١٨-١٩؛

(ج) إعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم دفعات الإيجار المعاد حسابها باستخدام معدل خصم معاد حسابه. ويتم تحديد معدل الخصم المعاد حسابه على أنه معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية، إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٦ فيما يخص تعديل عقد الإيجار الذي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:

(أ) تخفيض المبلغ الدفتري لأصل حق الاستخدام ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار وذلك فيما يخص تعديلات عقد الإيجار التي تخفض نطاق عقد الإيجار. ويجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة أي مكاسب أو خسائر متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار.

(ب) إجراء تعديلات مقابلة في أصل حق الاستخدام وذلك فيما يخص جميع تعديلات عقد الإيجار الأخرى.

٤٦أ كوسيلة عملية، يجوز للمستأجر أن يختار عدم تقييم ما إذا كان تخفيض الأجرة الذي يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٤٦ب يُعد تعديلاً لعقد الإيجار. ويجب على المستأجر الذي يقوم بهذا الاختيار أن يحاسب عن أي تغيير في دفعات الإيجار ناتج عن تخفيض الأجرة بنفس الطريقة التي كان سيحاسب بها عن التغيير بتطبيق هذا المعيار فيما لو لم يكن التغيير تعديلاً لعقد الإيجار.

٤٦ب تنطبق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ٤٦أ فقط على تخفيضات الأجرة التي تحدث كنتيجة مباشرة لجائحة كوفيد-١٩ وفقط في حال استيفاء جميع الشروط الآتية:

(أ) أن يؤدي التغيير في دفعات الإيجار إلى عوض مُعدَّل لعقد الإيجار يماثل إلى حد كبير عوض عقد الإيجار قبل التغيير مباشرة، أو يقل عنه؛

(ب) أن يؤثر أي تخفيض في دفعات الإيجار فقط على الدفعات المستحقة، ابتداءً، في أو قبل ٣٠ يونيو ٢٠٢٢ (على سبيل المثال، سيستوفي تخفيض الأجرة هذا الشرط إذا أدى إلى تخفيض في دفعات الإيجار في أو قبل ٣٠ يونيو ٢٠٢٢ وزيادة في دفعات الإيجار التي تلي ٣٠ يونيو ٢٠٢٢)؛

(ج) ألا يكون هناك أي تغيير جوهري في الشروط والأحكام الأخرى لعقد الإيجار.

العرض

٤٧ يجب على المستأجر أن يعرض ما يلي في قائمة المركز المالي أو أن يفصح عنها في الإيضاحات:

(أ) أصول حق الاستخدام بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يقم المستأجر بعرض أصول حق الاستخدام بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب عليه:

(١) إدراج أصول حق الاستخدام ضمن نفس البند المستقل الذي كان يجب أن تُعرض فيه الأصول محل العقد المقابلة لها فيما لو كانت مملوكة؛

(٢) الإفصاح عن البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول حق الاستخدام تلك.

(ب) التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. وإذا لم يقم المستأجر بعرض التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر الإفصاح عن البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.

٤٨ لا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٤٧(أ) على أصول حق الاستخدام التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري، التي يجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها عقاراً استثمارياً.

٤٩ يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر بشكل منفصل عن عبء إهلاك أصل حق الاستخدام. ويُعد مصروف الفائدة على عقد الإيجار مكوناً من مكونات تكاليف التمويل التي تتطلب الفقرة ٨٢(ب) من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" أن يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

٥٠ يجب على المستأجر تصنيف ما يلي في قائمة التدفقات النقدية:

(أ) الدفعات النقدية للجزء الخاص بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية؛

(ب) الدفعات النقدية للجزء الخاص بالفائدة من التزام عقد الإيجار بتطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية" للفائدة المدفوعة؛

(ج) دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول منخفضة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة غير المضمَّنة في قياس التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التشغيلية.

الإفصاح

٥١ **الهدف من الإفصاحات هو أن يفصح المستأجرون ضمن الإيضاحات عن معلومات توفر، جنباً إلى جنب مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. وتحدد الفقرات ٥٢-٦٠ متطلبات لكيفية تحقيق هذا الهدف.**

٥٢ يجب على المستأجر أن يفصح عن المعلومات المتعلقة بعقوده الإيجارية التي يكون فيها مستأجراً في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك، لا يلزم المستأجر تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، شريطة تضمين تلك المعلومات عن طريق الإحالة المرجعية إليها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل المتعلق بعقود الإيجار.

٥٣ يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ الآتية لفترة التقرير:

(أ) عبء الإهلاك لأصول حق الاستخدام حسب فئة الأصل محل العقد؛

(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقود الإيجار؛

(ج) المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦. وهذا المصروف لا يلزم أن يشمل المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي تكون مدة الإيجار فيها شهراً واحداً أو أقل؛

(د) المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦. ولا يجوز أن يشمل هذا المصروف المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل للأصول منخفضة القيمة المدرجة في الفقرة ٥٣(ج)؛

(هـ) المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المضمَّنة في قياس التزامات عقود الإيجار؛

(و) الدخل من إيجار أصول حق الاستخدام من الباطن؛

(ز) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقود الإيجار؛

(ح) الإضافات على أصول حق الاستخدام؛

(ط) المكاسب أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛

(ي) المبلغ الدفتري لأصول حق الاستخدام في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.

٥٤ يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة ٥٣ في شكل جدول، ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة. ويجب أن تشمل المبالغ المفصح عنها التكلفة التي قام المستأجر بتضمينها في المبلغ الدفتري لأصل آخر خلال فترة التقرير.

٥٥ يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود الإيجار لعقود الإيجار قصيرة الأجل التي تتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦ إذا كانت محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل المفصح عنها بتطبيق الفقرة ٥٣(ج).

٥٦ إذا استوفت أصول حق الاستخدام تعريف العقار الاستثماري، فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠. وفي تلك الحالة، لا يُطلب من المستأجر تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٣(أ) أو (و) أو (ح) أو (ي) لأصول حق الاستخدام تلك.

٥٧ إذا قام المستأجر بقياس أصول حق الاستخدام بمبالغ معاد تقويمها تطبيقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦، فيجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ لأصول حق الاستخدام تلك.

٥٨ يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليل استحقاقٍ لالتزامات عقود الإيجار تطبيقاً للفقرة ٣٩ والفقرة ب١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية - الإفصاحات" بشكل منفصل عن تحليلات الاستحقاق للالتزامات المالية الأخرى.

٥٩ إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٥٣-٥٨، يجب على المستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية عن أنشطته الإيجارية عندما تكون تلك المعلومات ضرورية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١ (كما هو مبين في الفقرة ب٤٨). وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال لا الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

(أ) طبيعة الأنشطة الإيجارية الخاصة بالمستأجر؛

(ب) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر والتي لم يتم إظهار أثرها في قياس التزامات عقود الإيجار. وهذا يشمل التعرض الناتج عن:

(١) دفعات الإيجار المتغيرة (المبينة في الفقرة ب٤٩)؛

(٢) خيارات التمديد والإنهاء (المبينة في الفقرة ب٥٠)؛

(٣) ضمانات القيمة المتبقية (المبينة في الفقرة ب٥١)؛

(٤) عقود الإيجار التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر.

(ج) القيود أو الشروط التي تفرضها عقود الإيجار؛

(د) معاملات البيع وإعادة الاستئجار (المبينة في الفقرة ب٥٢).

٦٠ يجب على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة تطبيقاً للفقرة ٦ أن يفصح عن تلك الحقيقة.

٦٠أ إذا قام المستأجر بتطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ٤٦أ، فيجب عليه الإفصاح عمّا يلي:

(أ) أنه قد قام بتطبيق الوسيلة العملية على جميع تخفيضات الأجرة التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٤٦ب، وفي حالة عدم التطبيق على جميع تخفيضات الأجرة، فإنه يفصح عن معلومات تتعلق بطبيعة العقود التي طبق عليها الوسيلة العملية (انظر الفقرة ٢)؛

(ب) المبلغ المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال فترة التقرير لإظهار أثر التغييرات في دفعات الإيجار الناشئة عن تخفيضات الأجرة التي طبق عليها المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ٤٦أ.

المؤجر

تصنيف عقود الإيجار (الفقرات ب٥٣-ب٥٨)

٦١ يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاره إمّا على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي.

٦٢ يُصنَّف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد. ويُصنَّف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.

٦٣ يعتمد تحديد ما إذا كان عقد الإيجار يُعد عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. وفيما يلي أمثلة على حالات تؤدي عادةً منفردة أو عند اجتماعها إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) أن ينقل عقد الإيجار ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

(ب) أن يكون للمستأجر خيار شراء الأصل محل العقد بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من *القيمة العادلة* للأصل في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة، لدرجة أنه يكون من المؤكد بدرجة معقولة في تاريخ نشأة عقد الإيجار أنه ستتم ممارسة الخيار؛

(ج) أن تكون مدة عقد الإيجار للجزء الأكبر من *العمر الاقتصادي* للأصل محل العقد حتى وإن لم يتم نقل حق الملكية؛

(د) أن تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار، في تاريخ *نشأة عقد الإيجار*، على الأقل ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل محل العقد؛

(هـ) أن يكون الأصل محل العقد ذا طبيعة متخصصة بحيث إن المستأجر وحده هو من يستطيع استخدامه دون إدخال تعديلات كبيرة عليه.

٦٤ فيما يلي مؤشرات على حالات يمكن أن تؤدي أيضاً منفردة أو عند اجتماعها إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) أن يتحمل المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء، إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار؛

(ب) أن تكون المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية مستحقة للمستأجر (على سبيل المثال، على شكل تخفيض لاحق في الأجرة يساوي معظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛

(ج) أن تكون للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية بأجرة تقل بشكل جوهري عن الأجرة السائدة في السوق.

٦٥ الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ٦٣ و٦٤ ليست حاسمة دائماً. فإذا كان واضحاً من الخصائص الأخرى أن عقد الإيجار لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد، فإن عقد الإيجار يُصنَّف على أنه عقد إيجار تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال إذا تم نقل ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة حينذاك، أو إذا كانت هناك دفعات إيجار متغيرة ينتج عنها أن المؤجر لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع.

٦٦ يتم تصنيف عقد الإيجار في تاريخ نشأة العقد ويتم إعادة تقييم التصنيف فقط إذا حدث تعديل في عقد الإيجار. أمّا التغيرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغيرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل محل العقد)، أو التغيرات في الظروف (على سبيل المثال، تعثر المستأجر في السداد)، فلا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

الإيجار التمويلي

الإثبات والقياس

٦٧ في تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المؤجر إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوٍ *لصافي الاستثمار في عقد الإيجار*.

القياس الأولي

٦٨ يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار. وفي حالة عقد الإيجار من الباطن، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة، فيمكن للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد الإيجار الرئيسي (بعد تعديله تبعاً لأي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بعقد الإيجار من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار من الباطن.

٦٩ يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التي يتكبدها الصُنّاع أو التجار المؤجرون، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار، وتخفض مبلغ الدخل المثبت على مدى مدة عقد الإيجار. ويُحدد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تؤدي إلى تضمين التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛ دون أن تكون هناك حاجة إلى إضافتها بشكل منفصل.

القياس الأولي لدفعات الإيجار المضمَّنة في صافي الاستثمار في عقد الإيجار

٧٠ في تاريخ بداية عقد الإيجار، تشمل دفعات الإيجار المضمَّنة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار الدفعات الآتية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار التي لم تُستلم في تاريخ بداية عقد الإيجار:

(أ) الدفعات الثابتة (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها المبينة في الفقرة ب٤٢)، ناقص أي حوافز إيجار مستحقة الدفع؛

(ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، والمقيسة أولياً باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد الإيجار؛

(ج) أي ضمانات للقيمة المتبقية مقدمة للمؤجر من المستأجر أو من طرف ذي علاقة بالمستأجر أو من طرف ثالث ليست له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية على الوفاء بالواجبات التي بموجب الضمان؛

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار (الذي يتم تقييمه مع الأخذ في الحسبان العوامل المبينة في الفقرة ب٣٧)؛

(هـ) الغرامات التي تُدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار، إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار.

المؤجرون الصنّاع أو التجار

٧١ يجب على المؤجر الصانع أو التاجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات ما يلي لكل عقد إيجار من عقود إيجاره التمويلي:

(أ) الإيراد باعتباره القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر، مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي، إذا كانت أقل؛

(ب) تكلفة البيع باعتبارها التكلفة، أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفاً، للأصل محل العقد ناقص القيمة الحالية *للقيمة المتبقية غير المضمونة*؛

(ج) ربح أو خسارة البيع (باعتباره الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع) وفقاً لسياسة مبيعاته الفورية التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب على المؤجر الصانع أو التاجر إثبات ربح أو خسارة البيع على عقد الإيجار التمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار، بغض النظر عمّا إذا كان المؤجر ينقل الأصل محل العقد كما هو مبين في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٧٢ يوفر الصناع أو التجار للعملاء غالباً الاختيار بين إمّا شراء الأصل أو استئجاره. وينشأ عن عقد الإيجار التمويلي لأصل بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر ربح أو خسارة معادلة للربح أو الخسارة الناتجة من البيع الفوري للأصل محل العقد، بأسعار البيع العادية، وبما يعكس أي حسومات كمية أو تجارية منطبقة عليه.

٧٣ يقوم المؤجرون الصناع أو التجار في بعض الأحيان بعرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع بهدف جذب العملاء. وينتج عن استخدام مثل هذه المعدلات إثبات المؤجر للجزء الأكبر من مجموع الدخل المتحقق من المعاملات في تاريخ بداية عقد الإيجار. وفي حالة عرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع، فيجب على المؤجر الصانع أو التاجر قصر ربح البيع على ما كان سيتحقق في حال ما إذا تم فرض معدل فائدة سوقي.

٧٤ يجب على المؤجر الصانع أو التاجر إثبات التكاليف المتكبدة فيما يتعلق بالحصول على عقد إيجار تمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار على أنها مصروف لأنها تتعلق بصورة رئيسية باكتساب ربح البيع الخاص بالمؤجر الصانع أو التاجر. ويتم استبعاد التكاليف التي يتكبدها المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بالحصول على عقد إيجار تمويلي من تحديد التكاليف الأولية المباشرة، ومن ثمّ، يتم استبعادها من صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

القياس اللاحق

٧٥ **يجب على المؤجر إثبات دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار.**

٧٦ يهدف المؤجر إلى تخصيص دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي. ويجب على المؤجر استخدام دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب.

٧٧ يجب على المؤجر تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات والهبوط في القيمة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب على المؤجر أن يراجع بانتظام القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة، فيجب على المؤجر أن يعدِّل تخصيص الدخل على مدى مدة عقد الإيجار وأن يثبت على الفور أي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.

٧٨ يجب على المؤجر الذي يصنف أصلاً مؤجراً بموجب عقد إيجار تمويلي على أنه أصل محتفظ به للبيع (أو يضعه في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) تطبيقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً لذلك المعيار.

تعديلات عقد الإيجار

٧٩ يجب على المؤجر المحاسبة عن أي تعديل في عقد الإيجار التمويلي على أنه عقد إيجار منفصل في حال تحقق كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن يؤدي التعديل إلى زيادة نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛

(ب) أن يزيد عوض عقد الإيجار بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد ذي الصلة.

٨٠ فيما يخص أي تعديل في عقد الإيجار التمويلي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

(أ) إذا كان عقد الإيجار سيتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تشغيلي فيما لو كان التعديل نافذاً في تاريخ نشأة العقد، فيجب على المؤجر:

(١) المحاسبة عن تعديل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل؛

(٢) قياس المبلغ الدفتري للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد الإيجار قبل تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار مباشرة.

(ب) فيما عدا ذلك، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

عقود الإيجار التشغيلي

الإثبات والقياس

٨١ **يجب على المؤجر إثبات دفعات عقود الإيجار الناتجة من عقود الإيجار التشغيلي على أنها دخل إمّا على أساس قسط ثابت أو أي أساس منتظم آخر. ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن النمط الذي تتناقص به المنفعة من استخدام الأصل محل العقد.**

٨٢ يجب على المؤجر إثبات التكاليف المتكبدة لاكتساب دخل الإيجار، بما فيها الإهلاك، على أنها مصروف.

٨٣ يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد إيجار تشغيلي إلى المبلغ الدفتري للأصل محل العقد وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف على مدى مدة عقد الإيجار بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد الإيجار.

٨٤ يجب أن يكون هناك اتساق بين سياسة إهلاك الأصول محل العقد القابلة للإهلاك والمؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي وبين سياسة الإهلاك العادية للمؤجر فيما يخص الأصول المماثلة. ويجب على المؤجر احتساب الإهلاك وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨.

٨٥ يجب على المؤجر تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي قد هبطت قيمته وللمحاسبة عن أية خسائر هبوط يتم تحديدها.

٨٦ لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بإثبات أي ربح بيعي عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل البيع.

تعديلات عقد الإيجار

٨٧ يجب على المؤجر المحاسبة عن أي تعديل في عقد الإيجار التشغيلي على أنه عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل، مع اعتبار أن أي دفعات إيجار مستلمة مقدماً أو مستحقة تتعلق بعقد الإيجار الأصلي تُعد جزءاً من دفعات الإيجار لعقد الإيجار الجديد.

العرض

٨٨ يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد المؤجرة بموجب عقود الإيجار التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد.

الإفصاح

٨٩ **الهدف من الإفصاحات هو أن يفصح المؤجرون ضمن الإيضاحات عن معلومات توفر، جنباً إلى جنب مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر. وتحدد الفقرات ٩٠-٩٧ متطلبات لكيفية تحقيق هذا الهدف.**

٩٠ يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ الآتية لفترة التقرير:

(أ) فيما يخص عقود الإيجار التمويلي:

(١) ربح أو خسارة البيع؛

(٢) دخل التمويل على صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛

(٣) الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المضمَّنة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

(ب) فيما يخص عقود الإيجار التشغيلي: دخل الإيجار، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

٩١ يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة ٩٠ في شكل جدول، ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

٩٢ يجب على المؤجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية عن أنشطته الإيجارية عندما تكون تلك المعلومات ضرورية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٨٩. وتتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال لا الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

(أ) طبيعة الأنشطة الإيجارية الخاصة بالمؤجر؛

(ب) كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد. وعلى وجه الخصوص، يجب على المؤجر الإفصاح عن استراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التي يحتفظ بها في الأصول محل العقد بما في ذلك أية وسيلة يقلل من خلالها المؤجر تلك المخاطر. ويمكن أن تشمل مثل هذه الوسائل على سبيل المثال، اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة للاستخدام الذي يتجاوز حدوداً معينة.

عقود الإيجار التمويلي

٩٣ يجب على المؤجر تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في المبلغ الدفتري لصافي الاستثمار في عقود الإيجار التمويلي.

٩٤ يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل، بما يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وذلك بحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى ومجموع المبالغ للسنوات المتبقية. ويجب على المؤجر مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب أن تحدد المطابقة دخل التمويل غير المكتسب فيما يتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأية قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

عقود الإيجار التشغيلي

٩٥ فيما يخص بنود العقارات والآلات والمعدات المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦. ويجب على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ تفصيل كل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات إلى أصول مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي. وبناءً عليه، يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ للأصول المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي (حسب فئة الأصل محل العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة التي يحتفظ بها ويستخدمها المؤجر.

٩٦ يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، والمعيار الدولي للمحاسبة ٤٠، والمعيار الدولي للمحاسبة ٤١ للأصول المؤجرة بموجب عقود الإيجار التشغيلي.

٩٧ يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق لدفعات الإيجار يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وذلك بحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى ومجموع المبالغ للسنوات المتبقية.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٩٨ إذا قامت المنشأة (البائع المستأجر) بنقل أصل إلى منشأة أخرى (المشتري المؤجر) وأعادت استئجار هذا الأصل مرة أخرى من المشتري المؤجر، فيجب على كل من البائع المستأجر والمشتري المؤجر المحاسبة عن عقد النقل وعقد الإيجار بتطبيق الفقرات ٩٩-١٠٣.

تقييم ما إذا كانت عملية نقل الأصول هي عملية بيع

٩٩ يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات الخاصة بتحديد توقيت استيفاء واجب الأداء والواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لتحديد ما إذا كان نقل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لذلك الأصل.

نقل الأصل هو عملية بيع

١٠٠ إذا استوفت عملية نقل الأصل من البائع المستأجر المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر قياس أصل حق الاستخدام الناشئ عن إعادة الاستئجار بالجزء من المبلغ الدفتري السابق للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي يحتفظ به البائع المستأجر. وبناءً عليه، يجب على البائع المستأجر أن يثبت فقط مبلغ أي مكسب أو خسارة متعلقة بالحقوق المنقولة للمشتري المؤجر.

(ب) يجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر الواردة في هذا المعيار.

١٠١ إذا كانت القيمة العادلة لعوض بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق، فيجب على المنشأة إجراء التعديلات الآتية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

(أ) يجب المحاسبة عن أي شروط أقل من شروط السوق على أنها دفعة مقدمة من دفعات الإيجار؛

(ب) يجب المحاسبة عن أي شروط أعلى من شروط السوق على أنها تمويل إضافي مقدم من المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

١٠٢ يجب على المنشأة قياس أي تعديل ممكن تتطلبه الفقرة ١٠١ على أساس ما يمكن تحديده بشكل أكثر سهولة من بين ما يلي:

(أ) الفرق بين القيمة العادلة لعوض البيع والقيمة العادلة للأصل؛

(ب) الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد الإيجار والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

١٠٢أ بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على البائع المستأجر تطبيق الفقرات ٢٩–٣٥ على أصل حق الاستخدام الناشئ عن إعادة الاستئجار والفقرات ٣٦–٤٦ على التزام عقد الإيجار الناشئ عن إعادة الاستئجار. وعند تطبيق الفقرات ٣٦–٤٦، يجب على البائع المستأجر تحديد "دفعات الإيجار" أو "دفعات الإيجار المعاد حسابها" بحيث لا يثبت أي مبلغ للمكسب أو الخسارة يتعلق بحق الاستخدام الذي يحتفظ به. ولا يمنع تطبيق متطلبات هذه الفقرة البائع المستأجر من أن يثبت ضمن الربح أو الخسارة أي مكسب أو خسارة فيما يتعلق بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار على النحو الذي تتطلبه الفقرة ٤٦(أ).[١]

[١] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

نقل الأصل ليس عملية بيع

١٠٣ إذا لم تستوفِ عملية نقل الأصل من جانب البائع المستأجر متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر الاستمرار في إثبات الأصل المنقول، ويجب عليه إثبات التزام مالي يساوي متحصلات النقل. ويجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) لا يجوز للمشتري المؤجر إثبات الأصل المنقول، ويجب عليه إثبات أصل مالي يساوي متحصلات النقل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

استثناءات مؤقتة ناشئة عن إحلال معدل الفائدة المرجعي

١٠٤ يجب على المستأجر تطبيق الفقرتين ١٠٥ و١٠٦ على جميع تعديلات عقد الإيجار التي تُغيِّر أساس تحديد دفعات الإيجار المستقبلية نتيجةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي (انظر الفقرتين ٥/٤/٦ و٥/٤/٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وتنطبق هاتان الفقرتان على تعديلات عقد الإيجار تلك وحدها دون غيرها. ولهذا الغرض، يشير مصطلح "إحلال معدل الفائدة المرجعي" إلى الإحلال العام على مستوى السوق لمعدل الفائدة المرجعي على النحو الموضح في الفقرة ٦/٨/٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١٠٥ كوسيلة عملية، يجب على المستأجر تطبيق الفقرة ٤٢ للمحاسبة عن تعديل عقد الإيجار الذي يتطلبه إحلال معدل الفائدة المرجعي. وتنطبق هذه الوسيلة العملية على هذه التعديلات وحدها دون غيرها. ولهذا الغرض، فإن إحلال معدل الفائدة المرجعي لا يتطلب تعديل عقد الإيجار إلا في حال استيفاء كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن يكون التعديل ضرورياً باعتباره نتيجةً مباشرةً لإحلال معدل الفائدة المرجعي؛

(ب) أن يكون الأساس الجديد لتحديد دفعات الإيجار مكافئاً اقتصادياً للأساس السابق (أي الأساس الذي يسبق التعديل مباشرة).

١٠٦ ومع ذلك، ففي حالة إجراء تعديلات على عقد الإيجار إضافة إلى تلك التعديلات التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي، فيجب على المستأجر تطبيق المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار للمحاسبة عن جميع التعديلات التي تمت في نفس الوقت، بما فيها تلك التي يتطلبها إحلال معدل الفائدة المرجعي.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ بداية عقد الإيجار (تاريخ البداية)	هو التاريخ الذي يجعل فيه **المؤجر الأصل محل العقد** متاحاً للاستخدام بواسطة **المستأجر**
العمر الاقتصادي	هو إمّا الفترة التي يتوقع أن يكون الأصل خلالها صالحاً للاستخدام من الناحية الاقتصادية من قبل مستخدم واحد أو أكثر، أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة المتوقع أن يحصل عليها مستخدم واحد أو أكثر من الأصل.
تاريخ سريان التعديل	هو التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفين على **تعديل في عقد الإيجار**
القيمة العادلة	لغرض تطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر في هذا المعيار، هي المبلغ الذي يتم بموجبه مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف تتوفر لديها المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة.
عقد الإيجار التمويلي	هو **عقد إيجار** ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية **الأصل محل العقد**
الدفعات الثابتة	هي الدفعات التي يؤديها **مستأجر لمؤجر** مقابل الحق في استخدام **الأصل محل العقد** خلال مدة عقد الإيجار، بخلاف **دفعات الإيجار المتغيرة**.
إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار	هو مجموع: (أ) **دفعات الإيجار** مستحقة التحصيل **للمؤجر** بموجب **عقد إيجار تمويلي**؛ (ب) أية **قيمة متبقية غير مضمونة** تستحق للمؤجر.
تاريخ نشأة عقد الإيجار (تاريخ النشأة)	هو تاريخ اتفاقية **عقد إيجار** أو تاريخ تعهد الأطراف بالشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار، أيهما أسبق.
التكاليف المباشرة الأولية	هي التكاليف الإضافية للحصول على **عقد إيجار** والتي ما كان سيتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة **المؤجر** الصانع أو التاجر فيما يتعلق **بعقد الإيجار التمويلي**.
معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار	هو معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية لـ (أ) **دفعات الإيجار** و(ب) **القيمة المتبقية غير المضمونة** مع إجمالي (١) **القيمة العادلة للأصل محل العقد** و(٢) أي **تكاليف مباشرة أولية** للمؤجر.
عقد الإيجار	هو عقد، أو جزء من عقد، ينقل الحق في استخدام أصل (**الأصل محل العقد**) لفترة من الزمن في مقابل عوض.
حوافز الإيجار	هي مدفوعات من **المؤجر** إلى **المستأجر** فيما يتعلق **بعقد إيجار** أو قيام المؤجر برد أو تحمل تكاليف المستأجر.
تعديل عقد الإيجار	هو تغيير في نطاق **عقد الإيجار**، أو عوض **عقد الإيجار**، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال، إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من **الأصول محل العقد**، أو تمديد أو تقصير المدة التعاقدية **لعقد الإيجار**).
دفعات الإيجار	هي دفعات يقدمها **المستأجر** إلى **المؤجر** فيما يتعلق بحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد الإيجار**، وتتكون تلك الدفعات مما يلي: (أ) **الدفعات الثابتة** (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها)، مطروحاً منها أي **حوافز إيجار**؛ (ب) **دفعات الإيجار المتغيرة** التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛

(ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛

(د) الغرامات التي تُدفع بسبب إنهاء **عقد الإيجار**، إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار.

فيما يخص المستأجر، تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب **ضمانات القيمة المتبقية**. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة **للمكونات** غير الإيجارية في العقد، إلا إذا اختار المستأجر جمع المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنها كمكون واحد لعقد الإيجار.

فيما يخص المؤجر، تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات للقيمة المتبقية مقدمة إلى المؤجر من المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية على الوفاء بالواجبات التي بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي **للمستأجر** الحق خلالها في استخدام **الأصل محل العقد**، وذلك إضافة إلى كل مما يلي:

(أ) الفترات المشمولة بخيار لتمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛

(ب) الفترات المشمولة بخيار لإنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من عدم ممارسة ذلك الخيار.

المستأجر هو المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن في مقابل عوض.

معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر هو معدل الفائدة الذي كان سيدفعه **المستأجر** لكي يقترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبضمان مماثل للحصول على أصل بنفس قيمة **أصل حق الاستخدام** في بيئة اقتصادية مماثلة.

المؤجر هو المنشأة التي تمنح الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن في مقابل عوض.

صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو **إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار** مخصوماً **بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار**.

عقد الإيجار التشغيلي هو **عقد إيجار** لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية **الأصل محل العقد**.

دفعات الإيجار الاختيارية هي دفعات من المقرر أن يؤديها **المستأجر** إلى **المؤجر** مقابل حق استخدام **الأصل محل العقد** خلال الفترات التي يغطيها خيار لتمديد أو إنهاء **عقد الإيجار** ولا تكون هذه الفترات مشمولة في **مدة عقد الإيجار**.

فترة الاستخدام هي إجمالي فترة استخدام الأصل للوفاء بعقد مع أحد العملاء (يشمل ذلك أية فترات زمنية غير متتالية).

ضمان القيمة المتبقية هو الضمان الذي يقدَّم **للمؤجر** بواسطة طرف ليست له علاقة بالمؤجر لضمان أن قيمة (أو جزء من قيمة) **الأصل محل العقد** في نهاية **عقد الإيجار** لن تقل عن مبلغ محدد.

أصل حق الاستخدام هو الأصل الذي يمثل حق **المستأجر** في استخدام **الأصل محل العقد لمدة عقد الإيجار**.

عقد الإيجار قصير الأجل هو عقد إيجار تبلغ مدته ١٢ شهراً أو أقل في تاريخ بداية عقد الإيجار. وعقد الإيجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل.

عقد الإيجار من الباطن هو معاملة لإعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("المؤجر الوسيط") لطرف ثالث ويظل عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.

الأصل محل العقد هو الأصل موضوع عقد الإيجار الذي تم منح حق استخدامه من المؤجر إلى المستأجر.

دخل التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:

(أ) **إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار**؛

(ب) **وصافي الاستثمار في عقد الإيجار**.

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية **للأصل محل العقد**، الذي من غير المؤكد أن يتحقق **للمؤجر** أو المضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.

دفعات الإيجار المتغيرة هي الجزء من الدفعات التي يؤديها **المستأجر** إلى **المؤجر** مقابل الحق في استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد الإيجار**، ويختلف ذلك الجزء بسبب التغيرات في الحقائق أو الظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، بخلاف مرور الوقت.

مصطلحات معرفة في المعايير الأخرى ومستخدمة في هذا المعيار بنفس المعنى

العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ.

العمر الإنتاجي هو الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة، أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

الملحق ب
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-١٠٣ وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

تطبيق المعيار على محفظة عقود

ب١ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد الإيجار الفردي. ولكن كوسيلة عملية، يمكن أن تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود الإيجار التي لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بدرجة معقولة أن الأثر الواقع على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على المحفظة لن يختلف جوهرياً عن تطبيقه على عقود الإيجار الفردية داخل تلك المحفظة. وإذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن محفظة عقود، فيجب عليها استخدام التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

تجميع العقود

ب٢ عند تطبيق هذا المعيار، يجب على المنشأة تجميع عقدين أو أكثر تم إبرامها في نفس الوقت أو في وقتين متقاربين مع نفس الطرف المقابل (أو أطراف ذات علاقة بالطرف المقابل)، والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد في حال استيفاء ضابط واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:

(أ) أن يتم التفاوض على العقود كحزمة واحدة بهدف تجاري عام لا يمكن فهمه دون النظر إلى العقود مجتمعة؛ أو

(ب) أن يعتمد مبلغ العوض الذي سيتم دفعه في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو

(ج) أن تشكل حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في العقود (أو بعض حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في كل عقد من العقود) مكوِّن عقد إيجار واحد كما هو مبين في الفقرة ب٣٢.

الإعفاء من الإثبات: عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (الفقرات ٥-٨)

ب٣ باستثناء ما هو محدد في الفقرة ب٧، يسمح هذا المعيار للمستأجر بتطبيق الفقرة ٦ للمحاسبة عن عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة. ويجب على المستأجر تقييم قيمة الأصل محل العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره.

ب٤ يتم إجراء التقييم لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس مطلق. فعقود إيجار الأصول ذات القيمة المنخفضة تتأهل للمعالجة المحاسبية الواردة في الفقرة ٦ بغض النظر عمّا إذا كانت عقود الإيجار تلك تمثل أهمية نسبية للمستأجر. ولا يتأثر التقييم بحجم أو طبيعة أو ظروف المستأجر. وعليه، يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لنفس الاستنتاجات بشأن ما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة منخفضة.

ب٥ يمكن أن يكون الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة فقط في حال:

(أ) إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة؛

(ب) عدم اعتماد الأصل محل العقد على أصول أخرى، أو ارتباطه بها، بدرجة كبيرة.

ب٦ لا يتأهل عقد إيجار الأصل محل العقد ليكون عقد إيجار لأصل ذي قيمة منخفضة إذا كان من طبيعة ذلك الأصل أنه لا يُعد أصلاً ذا قيمة منخفضة عادةً عندما يكون جديداً. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تتأهل لتكون عقود إيجار لأصول ذات قيمة منخفضة لأن السيارة الجديدة لا تكون عادةً ذات قيمة منخفضة.

ب٧ إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن، أو توقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن عقد الإيجار الرئيسي لا يتأهل ليكون عقد إيجار لأصل ذي قيمة منخفضة.

ب٨ قد تشمل أمثلة الأصول ذات القيمة المنخفضة محل العقد أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأثاث المكتبي الصغير والهواتف.

تحديد عقد الإيجار (الفقرات ٩-١١)

ب٩ لتقييم ما إذا كان عقد الإيجار ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة زمنية (انظر الفقرات ب١٣-ب٢٠)، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بكل من:

(أ) حق الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في الفقرات ب٢١-ب٢٣)؛

(ب) حق توجيه استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في الفقرات ب٢٤-ب٣٠).

ب١٠ إذا كان العميل يمتلك حق السيطرة على استخدام أصل محدد فقط لجزء من مدة عقد الإيجار، فإن العقد ينطوي على عقد إيجار لذلك الجزء من المدة.

ب١١ قد يتم الدخول في عقد للحصول على سلع أو خدمات من خلال ترتيب مشترك، أو نيابة عن ترتيب مشترك، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة". وفي هذه الحالة، فإن الترتيب المشترك يُعد هو العميل في العقد. وبناءً عليه، فعند تقييم ما إذا كان مثل هذا العقد ينطوي على عقد إيجار، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان للترتيب المشترك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام.

ب١٢ يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العقد ينطوي على عقد إيجار لكل مكون منفصل ممكن في عقد الإيجار. راجع الفقرة ب٣٢ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بمكونات عقد الإيجار المنفصلة.

الأصل المحدد

ب١٣ يجري عادةً تحديد الأصل بالنص عليه صراحة في العقد. ومع ذلك، يمكن أيضاً تحديد الأصل عن طريق تعيينه ضمناً وقت إتاحته للاستخدام بواسطة العميل.

حقوق الاستبدال الأساسية

ب١٤ لا يكون للعميل الحق في استخدام أصل محدد إذا كان للمورد الحق الأساسي في استبدال الأصل طوال فترة الاستخدام، حتى ولو كان الأصل مُعيناً. ويصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسياً في حال توفر كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن للمورد القدرة العملية على الاستعاضة بأصول بديلة طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، لا يمكن للعميل منع المورد من استبدال الأصل، والأصول البديلة متاحة للمورد بسهولة أو يمكنه الحصول عليها خلال فترة زمنية معقولة)؛

(ب) أن المورد سيستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الأصل (أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة باستبدال الأصل التكاليف المرتبطة باستبداله).

ب١٥ إذا كان للمورد حق أو عليه واجب باستبدال الأصل فقط في تاريخ معين أو بعده، أو عند وقوع حدث معين أو بعده، فإن حق المورد في الاستبدال لا يُعد أساسياً لأن المورد ليست له القدرة العملية على الاستعاضة بأصول بديلة طوال فترة الاستخدام.

ب١٦ يستند تقويم المنشأة لما إذا كان حق المورد في الاستبدال أساسياً على الحقائق والظروف القائمة عند نشأة العقد ويجب عليها استبعاد أي اعتبارات للأحداث المستقبلية التي لا تعد مرجحة الحدوث عند نشأة العقد. ومن أمثلة الأحداث المستقبلية التي لا تُعد مرجحة الحدوث عند نشأة العقد، ولذا ينبغي استبعادها من التقويم، ما يلي:

(أ) موافقة عميل مستقبلي على دفع سعر أعلى من سعر السوق لاستخدام الأصل؛

(ب) استحداث تقنية جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير عند نشأة العقد؛

(ج) وجود اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل، أو أداء الأصل، والاستخدام أو الأداء المرجح عند نشأة العقد؛

(د) وجود اختلاف كبير بين السعر السوقي للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقي المرجح عند نشأة العقد.

ب١٧ إذا كان الأصل في موقع العميل أو أي موقع آخر، فإن التكلفة المرتبطة باستبدال الأصل عادةً ما تكون أعلى من تكلفته في موقع المورد، ولذلك يزيد ترجيح أن تتجاوز المنافع المرتبطة باستبدال الأصل.

ب١٨ إن حق المورد أو الواجب الذي عليه باستبدال الأصل لصيانته وإصلاحه، إذا كان الأصل لا يعمل بشكل سليم أو في حال توفر ترقية تقنية، لا يمنع العميل من امتلاك الحق في استخدام أصل محدد.

ب١٩ إذ كان العميل لا يمكنه أن يحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال، فيجب على العميل أن يفترض أن أي حق في الاستبدال ليس حقاً أساسياً.

أجزاء الأصول

ب٢٠ يعد الجزء من الطاقة الإنتاجية لأصل أصلاً محدداً إذا كان يمكن تمييز ذلك الجزء بذاته مادياً (على سبيل المثال، طابق في مبنى). والطاقة الإنتاجية أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يمكن تمييزه بذاته مادياً (على سبيل المثال، الطاقة الإنتاجية لجزء من كابل ألياف بصرية) لا يُعد أصلاً محدداً ما لم يمثل ما يقارب جميع الطاقة الإنتاجية للأصل مما يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل.

حق الحصول على المنافع الاقتصادية من الاستخدام

ب٢١ يلزم للسيطرة على استخدام أصل محدد أن يكون للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، من خلال الحصول على حق الاستخدام الحصري للأصل طوال تلك الفترة). ويمكن للعميل الحصول على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل استخدام الأصل أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن. وتشمل المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل مُخرجه الرئيسي ومنتجاته الثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية الممكنة الناتجة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحقيقها من معاملة تجارية مع طرف ثالث.

ب٢٢ عند تقييم الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية الناتجة من استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في استخدام الأصل (انظر الفقرة ب٣٠). فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا حصر العقد استخدام سيارة في منطقة جغرافية معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة في تلك المنطقة فقط دون غيرها.

(ب) إذا حدد العقد أن العميل يمكنه قيادة السيارة لعدد معين فقط من الأميال خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة لعدد الأميال المسموح بها فقط، وليس بأكثر منها.

ب٢٣ إذا تتطلب العقد أن يدفع العميل للمورد أو طرف آخر جزءاً من التدفقات النقدية الناتجة من استخدام الأصل على سبيل العوض، فإن تلك التدفقات النقدية المدفوعة على سبيل العوض يجب اعتبارها جزءاً من المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا طُلب من العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات الناتجة من استخدام متجر تجزئة على أنها عوض لذلك الاستخدام، فإن ذلك المتطلب لا يمنع العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام متجر التجزئة. وذلك لأن التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تُعد منافع اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام متجر التجزئة، والتي يدفع العميل بعد ذلك جزءاً منها للمورد على أنها عوض لحق استخدام ذلك المتجر.

الحق في توجيه الاستخدام

ب٢٤ يكون للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة الاستخدام في أي من الحالتين الآتيتين فقط:

(أ) إذا كان للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدم الأصل طوال فترة الاستخدام (كما هو مبين في الفقرات ب٢٥-ب٣٠)؛ أو

(ب) إذا كانت القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدم الأصل محددة مسبقاً:

(١) وكان للعميل الحق في تشغيل الأصل (أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد الحق في تغيير تعليمات التشغيل؛ أو

(٢) كان العميل قد صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) بطريقة تحدد مسبقاً الكيفية والغرض الذي سيستخدم له الأصل طوال فترة الاستخدام.

كيفية وغرض استخدام الأصل

ب٢٥ يكون للعميل الحق في توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل إذا كان يمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام، في حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد. وعند إجراء هذا التقييم، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام. وتكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على المنافع الاقتصادية التي ستنتج عن الاستخدام. ومن المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود، استناداً إلى طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد.

ب٢٦ من أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل اعتماداً على الظروف، ضمن النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام، ما يلي:

(أ) حقوق تغيير نوع المخرجات التي ينتجها الأصل (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن استخدام حاوية شحن لنقل بضائع أو للتخزين، أو اتخاذ قرار لتحديد تشكيلة المنتجات التي سيتم بيعها في متجر التجزئة)؛

(ب) حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن توقيت استخدام ماكينة أو محطة طاقة)؛

(ج) حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن وجهة شاحنة أو سفينة، أو اتخاذ قرار بشأن مكان استخدام آلة)؛

(د) حقوق تغيير ما إذا كان سيتم إنتاج المخرجات، وكمية تلك المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إنتاج الطاقة من محطة طاقة وما هي كمية الطاقة التي سيتم إنتاجها من محطة الطاقة تلك).

ب٢٧ من أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل. ويمكن أن يحتفظ بمثل هذه الحقوق العميل أو المورد. وعلى الرغم من أن حقوقاً مثل تلك التي لتشغيل أو صيانة الأصل تُعد ضرورية في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل، فهي ليست حقوقاً لتوجيه كيفية وغرض استخدام الأصل وغالباً ما تعتمد على القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدام الأصل. وعلى الرغم من ذلك، فإن حقوق تشغيل الأصل قد تمنح العميل حق توجيه استخدام الأصل إذا كانت القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل قد تم تحديدها مسبقاً (انظر الفقرة ب٢٤(ب)(١)).

القرارات المحددة خلال فترة الاستخدام وقبلها

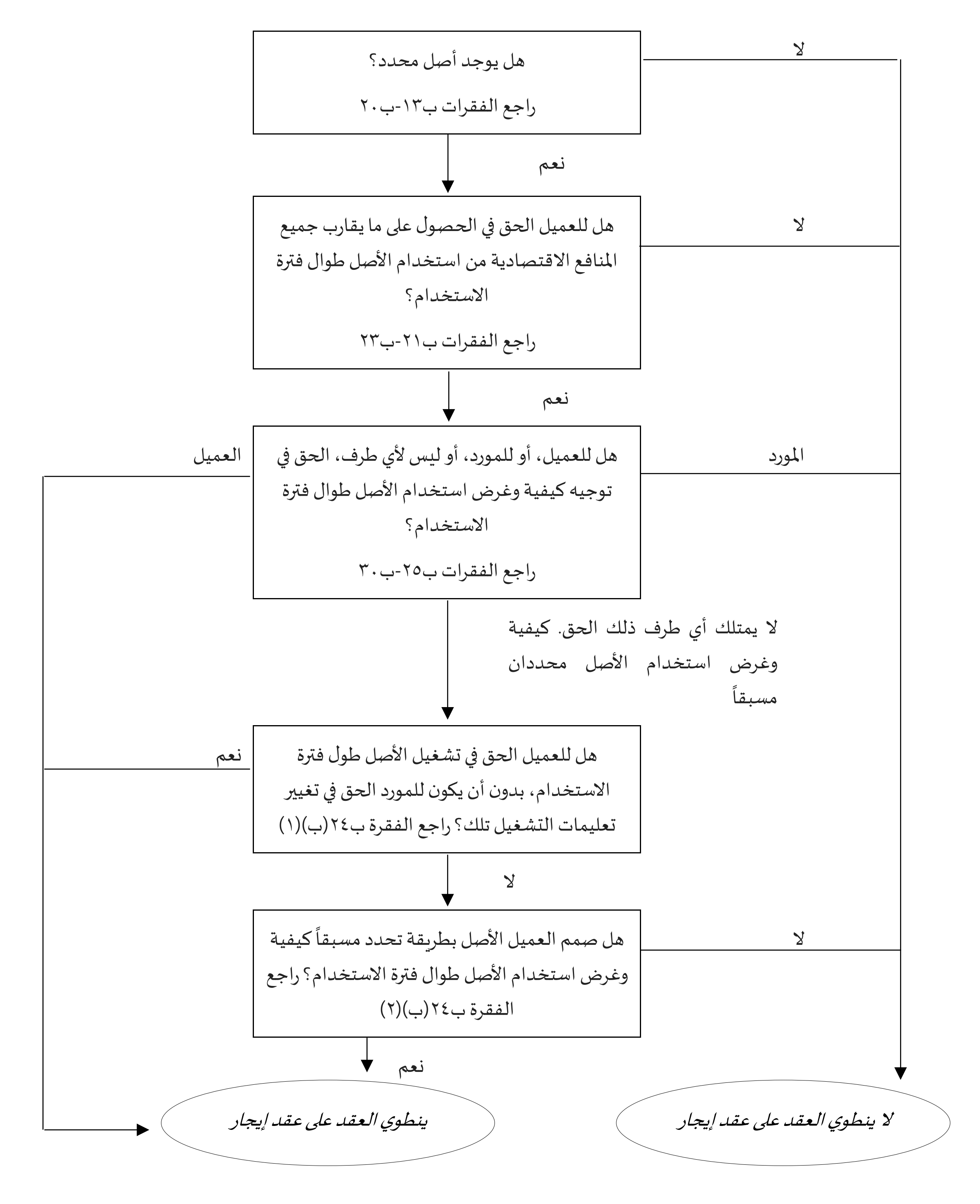
ب٢٨ يمكن أن تُحدد مسبقاً القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد القرارات ذات الصلة مسبقاً عن طريق تصميم الأصل أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل.

ب٢٩ عند تقييم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط الحقوق في اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) وفقاً لما هو مبين في الفقرة ب٢٤(ب)(٢). ونتيجة لذلك، فإن المنشأة لا يجوز أن تأخذ في الحسبان القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام ما لم تكن الشروط الواردة في الفقرة ب٢٤(ب)(٢) متحققة. فعلى سبيل المثال، إذا كان العميل قادراً فقط على تحديد مخرجات الأصل قبل فترة الاستخدام، فإن العميل ليس له الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل. والقدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام، دون أي حقوق أخرى لاتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.

حقوق الحماية

ب٣٠ قد يتضمن العقد شروطاً وأحكاماً مصممة لحماية مصلحة المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أو حماية موظفيه، أو ضمان التزام المورد بالأنظمة أو اللوائح. وهذه أمثلة لحقوق الحماية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد العقد (١) الحد الأقصى لحجم استخدام الأصل أو قد يقيد المكان أو الوقت الذي يستطيع فيه العميل استخدام الأصل، أو (٢) قد يتطلب من العميل اتباع ممارسات تشغيلية معينة، أو (٣) قد يتطلب من العميل إبلاغ المورد بالتغييرات في كيفية استخدامه للأصل. وتحدد حقوق الحماية عادة نطاق حقوق العميل في الاستخدام ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من امتلاك حق توجيه استخدام الأصل.

ب٣١ فيما يلي مخطط قد يساعد المنشآت في تقييم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار:



فصل مكونات العقد (الفقرات ١٢-١٧)

ب٣٢ يُعد الحق في استخدام الأصل محل العقد مكون عقد إيجار منفصلاً إذا توفر كلا الشرطين الآتيين:

(أ) إذا كان يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل محل العقد إما بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة. والموارد المتاحة بسهولة هي السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها بشكل منفصل (بواسطة المؤجر أو الموردين الآخرين) أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من المعاملات أو الأحداث الأخرى)؛

(ب) إذا كان الأصل محل العقد لا يعتمد على الأصول الأخرى محل نفس العقد، ولا يرتبط بها، بدرجة كبيرة. فعلى سبيل المثال، حقيقة أن المستأجر يمكن أن يقرر عدم استئجار الأصل محل العقد دون أن يؤثر ذلك بشكل كبير على حقه في استخدام الأصول الأخرى محل نفس العقد قد تدل على أن الأصل محل العقد لا يعتمد على تلك الأصول الأخرى محل العقد، أو لا يرتبط بها، بدرجة كبيرة.

ب٣٣ قد يشتمل العقد على مبلغ مستحق الدفع من المستأجر مقابل أنشطة وتكاليف لا تنقل سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فعلى سبيل المثال، قد يضمِّن المؤجر في مجموع المبلغ مستحق الدفع تكلفة لمهام إدارية، أو تكاليف أخرى تكبدها متعلقة بعقد الإيجار، ولا تنقل سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فمثل هذه المبالغ مستحقة الدفع لا ينشأ عنها مكون منفصل في العقد، ولكنها تعد جزءاً من مجموع العوض المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.

مدة عقد الإيجار (الفقرات ١٨-٢١)

ب٣٤ عند تحديد مدة عقد الإيجار وتقييم طول فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، يجب على المنشأة تطبيق تعريف العقد وتحديد الفترة التي يكون فيها العقد واجب النفاذ. ولا يُعد عقد الإيجار واجب النفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق في إنهاء عقد الإيجار دون إذن من الطرف الآخر ومع عدم وجود غرامة كبيرة.

ب٣٥ إذا كان المستأجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد الإيجار، فإن ذلك الحق يعد خياراً متاحاً للمستأجر لإنهاء عقد الإيجار، تأخذه المنشأة في الحسبان عند تحديد مدة عقد الإيجار. وإذا كان المؤجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد الإيجار، فإن فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء تشمل الفترة التي يغطيها خيار إنهاء عقد الإيجار.

ب٣٦ تبدأ مدة عقد الإيجار في تاريخ بداية عقد الإيجار وتشمل أية فترات تأجير مجانية يقدمها المؤجر للمستأجر.

ب٣٧ في تاريخ بداية عقد الإيجار، تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو شراء الأصل محل العقد، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار. وتأخذ المنشأة في الحسبان كافة الحقائق والظروف ذات الصلة التي ينشأ عنها حافز اقتصادي للمستأجر يدفعه لممارسة الخيار أو عدم ممارسته، بما في ذلك أي تغيرات متوقعة في الحقائق والظروف من تاريخ بداية عقد الإيجار حتى تاريخ ممارسة الخيار. ومن أمثلة العوامل التي تؤخذ في الحسبان، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بمعدلات السوق، مثل:

(١) مبلغ الدفعات لعقد الإيجار في أية فترة اختيارية؛

(٢) مبلغ أية دفعات متغيرة لعقد الإيجار أو دفعات مشروطة أخرى، مثل الدفعات الناتجة من غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية؛

(٣) شروط وأحكام أي خيارات قابلة للممارسة بعد الفترات الاختيارية الأولية (على سبيل المثال، خيار شراء قابل للممارسة في نهاية فترة التمديد بمعدل أقل حالياً من معدلات السوق).

(ب) التحسينات المهمة التي تم إجراؤها على الأصول المستأجرة (أو المتوقع إجراؤها) على مدى مدة العقد التي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار، أو خيار شراء الأصل محل العقد، قابلاً للممارسة؛

(ج) التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد الإيجار، مثل تكاليف التفاوض أو تكاليف النقل من موقع لآخر أو تكاليف تحديد أصل آخر ليكون محل العقد يناسب احتياجات المستأجر أو تكاليف دمج أصل جديد في عمليات المستأجر أو غرامات الإنهاء والتكاليف المماثلة، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بإعادة الأصل محل العقد بحالة محددة تعاقدياً أو إلى موقع محدد تعاقدياً؛

(د) أهمية ذلك الأصل محل العقد لعمليات المستأجر، مع الأخذ في الحسبان على سبيل المثال، ما إذا كان الأصل محل العقد هو أصل متخصص، وموقع الأصل محل العقد، وتوفر البدائل المناسبة؛

(هـ) حالة الاشتراط المرتبطة بممارسة الخيار (أي عندما لا يمكن ممارسة الخيار إلا إذا تم استيفاء شرط أو أكثر)، واحتمالية تحقق تلك الشروط.

ب٣٨ قد يجتمع خيار تمديد عقد الإيجار أو إنهائه مع واحد أو أكثر من الخصائص التعاقدية الأخرى (على سبيل المثال، ضمان القيمة المتبقية بحيث يضمن المستأجر للمؤجر عائداً نقدياً بحد أدنى أو ثابتاً يكون هو نفسه تقريباً بغض النظر عمّا إذا تم ممارسة الخيار. وفي هذه الحالات، وعلى الرغم من الإرشادات المتعلقة بالدفعات الثابتة في جوهرها الواردة في الفقرة ب٤٢، فإن المنشأة يجب عليها افتراض أن المستأجر متأكد بدرجة معقولة من ممارسته لخيار تمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسته لخيار إنهاء عقد الإيجار.

ب٣٩ كلما قصرت فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، زاد احتمال ممارسة المستأجر لخيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسته لخيار الإنهاء. وذلك لأن التكاليف المرتبطة بالحصول على أصل بديل من المرجح أن تكون أعلى نسبياً كلما قصرت الفترة غير القابلة للإلغاء.

ب٤٠ إن الممارسات السابقة للمستأجر بشأن الفترة التي استخدم عادة خلالها أنواعاً معينة من الأصول (سواءً كانت مستأجرة أو مملوكة)، وأسبابه الاقتصادية للقيام بذلك، قد توفر معلومات تساعد في تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة الخيار أو عدم ممارسته. فعلى سبيل المثال، إذا استخدم المستأجر عادة أنواعاً معينة من الأصول لفترة زمنية معينة أو إذا كان المستأجر قد اعتاد على أن يمارس بشكل متكرر الخيارات التي على عقود الإيجار لأنوع معينة من الأصول محل العقد، فيجب على المستأجر أن يأخذ في الحسبان الأسباب الاقتصادية لتلك الممارسة السابقة عند تقييم ما إذا كان متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة الخيار على عقود إيجار تلك الأصول.

ب٤١ تحدد الفقرة ٢٠ أنه بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يقوم المستأجر بإعادة تقييم مدة عقد الإيجار عند وقوع حدث مهم أو تغير مهم في الظروف يقع ضمن نطاق سيطرة المستأجر ويؤثر فيما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار لم يتم تضمينه من قبل في تحديده لمدة عقد الإيجار، أو من عدم ممارسة خيار تم تضمينه من قبل في تحديده لمدة عقد الإيجار. ومن أمثلة الأحداث المهمة أو التغيرات المهمة في الظروف:

(أ) التحسينات المهمة على الأصول المستأجرة غير المتوقعة في تاريخ بداية عقد الإيجار والتي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار، أو خيار شراء الأصل محل العقد، قابلاً للممارسة؛

(ب) تعديل مهم أو تحوير حسب الطلب للأصل محل العقد لم يكن متوقعاً في تاريخ بداية عقد الإيجار؛

(ج) نشأة عقد إيجار من الباطن للأصل محل العقد لفترة تتجاوز نهاية مدة عقد الإيجار المحددة سابقاً؛

(د) قرار تجاري للمستأجر له صلة مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة الخيار (على سبيل المثال، قرار بتمديد عقد إيجار أصل مكمّل، أو قرار باستبعاد أصل بديل أو استبعاد وحدة أعمال يُستخدم فيها أصل حق الاستخدام).

دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها (الفقرات ٢٧(أ) و٣٦(ج) و٧٠(أ))

ب٤٢ تتضمن دفعات الإيجار أي دفعات إيجار ثابتة في جوهرها. ودفعات الإيجار الثابتة في جوهرها هي دفعات قد تنطوي في ظاهرها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها. وتوجد دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت الدفعات مهيكلة على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات حقيقية في تلك الدفعات. وتنطوي تلك الدفعات على شروط متغيرة ليس لها جوهر اقتصادي حقيقي. ومن أمثلة تلك الأنواع من الدفعات:

(١) الدفعات التي يجب أداؤها فقط في حال ثبوت أن الأصل سيكون قادراً على العمل خلال عقد الإيجار، أو فقط في حال وقوع أحداث ليست هناك إمكانية حقيقية لمنع حدوثها؛ أو

(٢) الدفعات المهيكلة مبدئياً على أنها دفعات إيجار متغيرة مربوطة باستخدام الأصل محل العقد ولكن التغير سينتفي عند نقطة معينة بعد تاريخ بداية عقد الإيجار بحيث تصبح هذه الدفعات ثابتة لما تبقى من مدة عقد الإيجار. وتصبح تلك الدفعات دفعات ثابتة في جوهرها عند انتفاء هذا التغير.

(ب) إذا كانت هناك أكثر من مجموعة واحدة من الدفعات التي يمكن أن يؤديها المستأجر، ولكن واحدة فقط من تلك المجموعات واقعية. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة النظر إلى المجموعة الواقعية من الدفعات على أنها هي دفعات الإيجار.

(ج) إذا كانت هناك أكثر من مجموعة واقعية من الدفعات التي يمكن أن يؤديها المستأجر، ولكن المستأجر يجب عليه أن يؤدي مجموعة دفعات واحدة على الأقل من تلك المجموعات. ففي هذه الحالة، يجب على المنشأة النظر إلى مجموعة الدفعات التي تبلغ في مجموعها أقل مبلغ (على أساس مخصوم) على أنها هي دفعات الإيجار.

علاقة المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد الإيجار

تكاليف المستأجر المتعلقة بإنشاء أو تصميم الأصل محل العقد

ب٤٣ قد تتفاوض المنشأة على عقد إيجار قبل أن يكون الأصل محل العقد متاحاً لاستخدام المستأجر. ففيما يخص بعض عقود الإيجار، قد يلزم إنشاء الأصل محل العقد أو إعادة تصميمه ليقوم المستأجر باستخدامه. واستناداً إلى شروط وأحكام العقد، قد يُطلب من المستأجر أداء دفعات متعلقة بإنشاء الأصل أو تصميمه.

ب٤٤ إذا تكبد المستأجر تكاليف تتعلق بإنشاء الأصل محل العقد أو تصميمه، فيجب على المستأجر المحاسبة عن تلك التكاليف بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة مثل المعيار الدولي للمحاسبة ١٦. ولا تتضمن التكاليف المتعلقة بإنشاء الأصل محل العقد أو تصميمه الدفعات التي أداها المستأجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد. والدفعات التي مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد هي دفعات لعقد الإيجار، بغض النظر عن توقيت تلك الدفعات.

حق الملكية القانونية للأصل محل العقد

ب٤٥ قد يكتسب المستأجر حق الملكية القانونية في الأصل محل العقد قبل نقل حق الملكية القانونية للمؤجر وتأجير الأصل للمستأجر. ولا يحدد اكتساب حق الملكية القانونية في حد ذاته كيفية المحاسبة عن المعاملة.

ب٤٦ إذا كان المستأجر يسيطر (أو اكتسب السيطرة) على الأصل محل العقد قبل نقل ذلك الأصل إلى المؤجر، فإن المعاملة تُعد معاملة بيع وإعادة استئجار يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرات ٩٨-١٠٣.

ب٤٧ ولكن إذا لم يكتسب المستأجر السيطرة على الأصل محل العقد قبل نقل الأصل للمؤجر، فإن المعاملة لا تعد معاملة بيع وإعادة استئجار. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا تفاوض صانع ومؤجر ومستأجر على معاملة لشراء أصل من الصانع بواسطة المؤجر، والذي سيقوم بدوره بتأجيره للمستأجر. وقد يكتسب المستأجر حق الملكية القانونية في الأصل محل العقد قبل انتقال حق الملكية القانونية للمؤجر. وفي هذه الحالة، إذا اكتسب المستأجر حق الملكية القانونية في الأصل محل العقد ولكنه لم يكتسب السيطرة على الأصل قبل نقله إلى المؤجر، فلا تتم المحاسبة عن المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار ولكن تتم المحاسبة عنها على أنها عقد إيجار.

إفصاحات المستأجر (الفقرة ٥٩)

ب٤٨ عند تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتقديم معلومات إضافية عن الأنشطة الإيجارية للوفاء بالهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، يجب على المستأجر أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) ما إذا كانت تلك المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. إذ يجب على المستأجر تقديم المعلومات الإضافية المحددة في الفقرة ٥٩ فقط إذا كان من المتوقع أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. وفي هذا السياق، فمن المرجح أن يكون هذا هو الحال إذا كان ذلك يساعد هؤلاء المستخدمين لفهم:

(١) المرونة التي توفرها عقود الإيجار. إذ قد توفر عقود الإيجار مرونة، على سبيل المثال، إذا استطاع المستأجر تقليل تعرضه للمخاطر عن طريق ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود الإيجار بشروط وأحكام مواتية له.

(٢) القيود التي تفرضها عقود الإيجار. إذ قد تفرض عقود الإيجار قيوداً، على سبيل المثال، عن طريق مطالبة المستأجر بالحفاظ على نسب مالية معينة.

(٣) حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية. إذ قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة، على سبيل المثال، لدفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.

(٤) التعرض للمخاطر الأخرى الناشئة عن عقود الإيجار.

(٥) الانحرافات عن الممارسات الصناعية. إذ قد تتضمن هذه الانحرافات، على سبيل المثال، شروط وأحكام إيجار غير عادية أو فريدة تؤثر على المحفظة الإيجارية للمستأجر.

(ب) ما إذا كانت هذه المعلومات واضحة من معلومات إمّا معروضة في القوائم المالية الرئيسية أو مفصح عنها في الإيضاحات. ولا يلزم المستأجر أن يكرر المعلومات المعروضة بالفعل في أماكن أخرى في القوائم المالية.

ب٤٩ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بدفعات الإيجار المتغيرة، والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة ومدى شيوع تلك الدفعات؛

(ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة؛

(ج) المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة والكيفية التي يُتوقع أن تتغير بها المبالغ استجابةً للتغيرات في تلك المتغيرات الرئيسية؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة.

ب٥٠ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بخيارات التمديد أو خيارات الإنهاء والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد أو خيارات الإنهاء ومدى شيوع تلك الخيارات؛

(ب) الحجم النسبي لدفعات *الإيجار الاختيارية* إلى دفعات الإيجار؛

(ج) شيوع ممارسة الخيارات التي لم يتم تضمينها في قياس التزامات عقود الإيجار؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.

ب٥١ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بضمانات القيمة المتبقية والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية ومدى شيوع تلك الضمانات؛

(ب) حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية؛

(ج) طبيعة الأصول محل العقد المقدم لها تلك الضمانات؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات.

ب٥٢ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بمعاملات البيع وإعادة الاستئجار والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار ومدى شيوع تلك المعاملات؛

(ب) الشروط والأحكام الرئيسية لكل معاملة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛

(ج) الدفعات غير المضمَّنة في قياس التزامات عقد الإيجار؛

(د) أثر التدفقات النقدية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.

تصنيف عقود الإيجار للمؤجرين (الفقرات ٦١-٦٦)

ب٥٣ يعتمد تصنيف عقد الإيجار فيما يخص المؤجرين في هذا المعيار على مدى قيام عقد الإيجار بنقل المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد. وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني ومن التغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية. ويمكن أن تتمثل المنافع في توقع التشغيل المربح على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد وفي تحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو من تحقق قيمة متبقية.

ب٥٤ قد يتضمن عقد الإيجار شروطاً وأحكاماً لتعديل دفعات الإيجار تبعاً لتغيرات معينة تحدث بين تاريخ نشأة عقد الإيجار وتاريخ بداية عقد الإيجار (مثل حدوث تغير في تكلفة الأصل محل العقد التي يتحملها المؤجر أو تغير في تكلفة تمويل الإيجار التي يتحملها المؤجر). وفي تلك الحالة، ولأغراض تصنيف عقد الإيجار، فإن أثر أيٍّ من مثل هذه التغيرات يجب افتراض أنه قد حدث في تاريخ نشأة عقد الإيجار.

ب٥٥ عندما يتضمن عقد الإيجار كلاً من عنصري الأرض والمباني، يجب على المؤجر تقييم تصنيف كل عنصر على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بشكل منفصل بتطبيق الفقرات ٦٢-٦٦ والفقرتين ب٥٣ وب٥٤. وعند تحديد ما إذا كان عنصر الأرض يُعد عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي، فإن ثمة اعتبار مهم يتمثل في أن الأرض يكون لها عادة عمر إنتاجي غير محدود.

ب٥٦ يجب على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار (بما في ذلك أية دفعات مقدمة إجمالية) بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص الحيازة الإيجارية في عنصر الأرض وعنصر المباني في عقد الإيجار في تاريخ نشأة عقد الإيجار، عندما يكون ذلك ضرورياً لغرض التصنيف والمحاسبة عن عقد إيجار أرض ومبانٍ. ويتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عقدا إيجار تشغيلي، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

ب٥٧ فيما يخص عقد إيجار أرض ومبانٍ تكون قيمة عنصر الأرض فيه غير جوهرية لعقد الإيجار، يجوز للمؤجر معالجة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، وتصنيفها على أنها عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بتطبيق الفقرات ٦٢-٦٦ والفقرتين ب٥٣ وب٥٤. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المؤجر اعتبار العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصل محل العقد.

تصنيف عقود الإيجار من الباطن

ب٥٨ عند تصنيف عقد إيجار من الباطن، يجب على المؤجر الوسيط تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي وفقاً لما يلي:

(أ) إذا كان عقد الإيجار الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر عقد إيجار قصير الأجل، وتمت المحاسبة عنه بتطبيق الفقرة ٦، فيجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي.

(ب) بخلاف ذلك، يجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن بالرجوع إلى أصل حق الاستخدام الناشئ عن عقد الإيجار الرئيسي، وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد (على سبيل المثال، بند العقارات أو الآلات أو المعدات موضوع عقد الإيجار).

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق للمنشآت التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار أو قبله. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

ج١أ أضاف التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩"، الصادر في مايو ٢٠٢٠، الفقرات ٤٦أ و٤٦ب و٦٠أ وج٢٠أ وج٢٠ب. ويجب على المستأجر تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يونيو ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق، بما في ذلك في القوائم المالية غير المعتمدة للإصدار في ٢٨ مايو ٢٠٢٠.

ج١ب أضاف الإصدار "إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية"، الذي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٤ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، والصادر في أغسطس ٢٠٢٠، الفقرات ١٠٤ - ١٠٦ وج٢٠ج وج٢٠د. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

ج١ج عدل الإصدار "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩ بعد ٣٠ يونيو ٢٠٢١"، الصادر في مارس ٢٠٢١، الفقرة ٤٦ب وأضاف الفقرات ج٢٠ب أ–ج٢٠ب ج. ويجب على المستأجر تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ أبريل ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق، بما في ذلك في القوائم المالية التي لم يتم اعتمادها للإصدار في ٣١ مارس ٢٠٢١.

ج١د عدل الإصدار "التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار"، الصادر في سبتمبر ٢٠٢٢، الفقرة ج٢ وأضاف الفقرتين ١٠٢أ وج٢٠هـ. ويجب على البائع المستأجر تطبيق هذه التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبق البائع المستأجر هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.[٢]

التحول

ج٢ لأغراض المتطلبات الواردة في الفقرات ج١-ج٢٠هـ، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.[٣]

تعريف عقد الإيجار

ج٣ كوسيلة عملية، لا يُطلب من المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان عقد ما يُعد عقد إيجار، أو ينطوي على عقد إيجار، في تاريخ التطبيق الأولي. وبدلاً من ذلك، يُسمح للمنشأة بما يلي:

(أ) تطبيق هذا المعيار على العقود التي تم تحديدها سابقاً على أنها عقود إيجار بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ "عقود الإيجار" وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار". ويجب على المنشأة تطبيق

٢ تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار".

٣ تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار". ويتم تطبيق هذا التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "لأغراض المتطلبات الواردة في الفقرات ج١-ج١٩، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة".

متطلبات التحول الواردة في الفقرات ج٥-ج١٨ على تلك العقود.

(ب) عدم تطبيق هذا المعيار على العقود التي لم يتم تحديدها سابقاً على أنها تنطوي على عقد إيجار بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٤.

ج٤ إذا اختارت المنشأة تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ج٣، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق الوسيلة العملية على جميع عقودها. ونتيجة لذلك، يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١١ فقط على العقود التي تم الدخول فيها (أو تم تغييرها) في تاريخ التطبيق الأولي أو بعده.

المستأجرون

ج٥ يجب على المستأجر تطبيق هذا المعيار على عقوده إمّا:

(أ) بأثر رجعي لكل فترة تقرير سابقة معروضة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛ أو

(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات ج٧-ج١٣.

ج٦ يجب على المستأجر تطبيق الاختيار المبين في الفقرة ج٥ بشكل متسق على جميع عقود الإيجار التي يكون فيها مستأجراً.

ج٧ إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، فلا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة. وبدلاً من ذلك، يجب على المستأجر إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في تاريخ التطبيق الأولي.

عقود الإيجار التي تم تصنيفها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي

ج٨ إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، فيجب عليه:

(أ) إثبات التزام عقد إيجار في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار التي تم تصنيفها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧. ويجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) إثبات أصل حق استخدام في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧. ويجب على المستأجر أن يختار، على أساس كل عقد إيجار على حدة، قياس أصل حق الاستخدام إمّا:

(١) بمبلغه الدفتري كما لو كان المعيار قد تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد الإيجار، ولكن مخصوماً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي؛ أو

(٢) بمبلغ مساوٍ لالتزام عقد الإيجار، معدلاً بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة فيما يتعلق بذلك الإيجار مثبتة في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

(ج) تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" على أصول "حق الاستخدام" في تاريخ التطبيق الأولي، ما لم يطبق المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ج١٠(ب).

ج٩ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ج٨، ففيما يخص عقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧، فإن المستأجر:

(أ) لا يُطلب منه إجراء أي تعديلات عند التحول وذلك لعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في الفقرات ب٣-ب٨) والتي سيتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦. ويجب على المستأجر المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) لا يُطلب منه إجراء أي تعديلات عند التحول وذلك لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقارات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية". ويجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار الناشئين عن عقود الإيجار تلك بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يجب عليه قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار التي تم المحاسبة عنها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ وستتم المحاسبة عنها على أنها عقار استثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ من تاريخ التطبيق الأولي. ويجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار الناشئين عن عقود الإيجار تلك بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٠ يجوز للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٥(ب) على عقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧. ويُسمح للمستأجر بتطبيق هذه الوسائل العملية على أساس كل عقد إيجار على حدة.

(أ) يجوز للمستأجر أن يطبق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متشابهة بدرجة معقولة (مثل العقود المتماثلة في مدة إيجارها المتبقية، لفئة متشابهة من الأصول محل العقد في بيئة اقتصادية متشابهة).

(ب) يجوز للمستأجر أن يعتمد على تقييمه لما إذا كانت عقود الإيجار غير مجدية بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والأصول المحتملة والالتزامات المحتملة" قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة كبديل لعملية إجراء مراجعة للهبوط. وإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية، فيجب عليه تعديل أصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود غير المجدية مثبت في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

(ج) يجوز للمستأجر أن يختار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ج٨ على عقود الإيجار التي تنتهي مدة إيجارها خلال ١٢ شهراً من تاريخ التطبيق الأولي. وفي هذه الحالة، يجب على المستأجر:

(١) المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بنفس طريقة عقود الإيجار قصيرة الأجل المبينة في الفقرة ٦؛

(٢) إدراج التكلفة المرتبطة بعقود الإيجار تلك ضمن الإفصاح عن مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل في فترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

(د) يجوز للمستأجر أن يستبعد التكاليف الأولية المباشرة من قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي.

(هـ) يجوز للمستأجر أن يستخدم الإدراك المتأخر، كما هو الحال في تحديد مدة عقد الإيجار إذا كان العقد يشتمل على خيارات لتمديد عقد الإيجار أو إنهائه.

عقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تمويلي

ج١١ إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، لعقود إيجار كانت مصنفة على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧، فإن المبلغ الدفتري لأصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي يجب أن يكونا هما المبلغ الدفتري لأصل عقد الإيجار والتزام عقد الإيجار قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة اللذين تم قياسهما بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧. وفيما يخص تلك العقود، يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الإفصاح

ج١٢ إذا اختار المستأجر تطبيق هذه المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، فيجب عليه الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتطبيق الأولي المطلوبة وفقاً للفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، باستثناء المعلومات المحددة في الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. وبدلاً من المعلومات المحددة في الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، يجب على المستأجر الإفصاح عن:

(أ) المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقود الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) تفسير لأي فرق بين:

(١) تعهدات عقود الإيجار التشغيلي المفصح عنها بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ في نهاية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي في تاريخ التطبيق الأولي كما هو مبين في الفقرة ج٨(أ)؛

(٢) التزامات عقود الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٣ إذا استخدم المستأجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة في الفقرة ج١٠، فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المؤجرون

ج١٤ باستثناء ما هو موضح في الفقرة ج١٥، لا يُطلب من المؤجر إجراء أي تعديلات عند التحول وذلك لعقود الإيجار التي يكون فيها هو المؤجر، ويجب عليه المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٥ يجب على المؤجر الوسيط:

(أ) إعادة تقييم عقود الإيجار من الباطن المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ والتي ما زالت مستمرة في تاريخ التطبيق الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد إيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار. ويجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقييم في تاريخ التطبيق الأولي على أساس المدد التعاقدية المتبقية وشروط عقد الإيجار الرئيسي وعقد الإيجار من الباطن في ذلك التاريخ.

(ب) المحاسبة عن عقود الإيجار من الباطن على أنها عقود إيجار تمويلي جديدة تم الدخول فيها في تاريخ التطبيق الأولي وذلك فيما يخص عقود الإيجار من الباطن المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ ولكنها تصنف على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

ج١٦ لا يجوز للمنشأة إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التطبيق الأولي من أجل تحديد ما إذا كان نقل الأصل محل العقد يستوفي المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ ليتم المحاسبة عن المعاملة على أنها بيع.

ج١٧ إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وعقد إيجار تمويلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة محاسبته عن أي عقد إيجار تمويلي آخر قائم في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) الاستمرار في استنفاد أي مكسب من البيع على مدى مدة عقد الإيجار.

ج١٨ إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وعقد إيجار تشغيلي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٧، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن إعادة الاستئجار بنفس طريقة محاسبته عن أي عقد إيجار تشغيلي آخر قائم في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) تعديل أصل حق الاستخدام المعاد استئجاره تبعاً لأي مكاسب أو خسائر مؤجلة تتعلق بشروط خارج السوق ومثبتة في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

المبالغ المثبتة سابقاً فيما يتعلق بتجميع الأعمال

ج١٩ إذا قام المستأجر سابقاً بإثبات أصل أو التزام بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" فيما يتعلق بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد إيجار تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من عملية تجميع أعمال، فيجب على المستأجر إلغاء إثبات ذلك الأصل أو الالتزام وتعديل المبلغ الدفتري لأصل حق الاستخدام بمبلغ مقابل في تاريخ التطبيق الأولي.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٢٠ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، فإن أية إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩ فيما يخص المستأجرين

ج٢٠أ يجب على المستأجر تطبيق التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩" (انظر الفقرة ج١أ) بأثر رجعي، بإثبات الأثر التراكمي لتطبيق ذلك التعديل بشكل أولي على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في بداية فترة التقرير السنوية التي يطبق فيها المستأجر التعديل لأول مرة.

ج٢٠ب في فترة التقرير التي يطبق فيها المستأجر التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩" لأول مرة، لا يتعين على المستأجر الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

ج٢٠ب أ يجب على المستأجر تطبيق التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩ بعد ٣٠ يونيو ٢٠٢١" (انظر الفقرة ج١ج) بأثر رجعي، مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لذلك التعديل على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في بداية فترة التقرير السنوية التي يطبق فيها المستأجر التعديل لأول مرة.

ج٢٠ب ب في فترة التقرير التي يطبق فيها المستأجر لأول مرة التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩ بعد ٣٠ يونيو ٢٠٢١"، لا يتعين على المستأجر الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

ج٢٠ب ج عملاً بالفقرة ٢ من هذا المعيار، يجب على المستأجر تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ٤٦أ بشكل متسق على العقود المؤهلة ذات الخصائص المتشابهة وفي ظل الظروف المتشابهة، بغض النظر عمّا إذا كان العقد قد أصبح مؤهلاً لتطبيق الوسيلة العملية نتيجةً لقيام المستأجر بتطبيق التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩" (انظر الفقرة ج١أ) أو التعديل "تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-١٩ بعد ٣٠ يونيو ٢٠٢١" (انظر الفقرة ج١ج).

إحلال معدل الفائدة المرجعي - المرحلة الثانية

ج٢٠ج يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات بأثر رجعي، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ج٢٠د.

ج٢٠د لا يلزم المنشأة إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تطبيق هذه التعديلات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وفي حالة عدم قيام المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات.

التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار

ج٢٠هـ يجب على البائع المستأجر تطبيق التعديل "التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار" (انظر الفقرة ج١د) بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ على معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تم الدخول فيها بعد تاريخ التطبيق الأولي.[٤]

سحب المعايير الأخرى

ج٢١ يحل هذا المعيار محل المعايير والتفسيرات الآتية:

(أ) المعيار الدولي للمحاسبة ١٧ "عقود الإيجار"؛

(ب) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٥ "عقود الإيجار التشغيلي– الحوافز"؛

(د) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٧ "تقويم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد إيجار".

[٤] تم إضافة هذه الفقرة والعنوان قبلها نتيجة لإصدار التعديل "التزام عقد الإيجار في معاملات البيع وإعادة الاستئجار". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧
"عقود التأمين"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٣٣ (إضافة فقرة وعنوان سابق لها)

إضافة عنوان بعد الفقرة رقم ١٣٢ وإضافة فقرة جديدة برقم ١٣٣ كما يلي:

الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت التي تمارس التأمين التعاوني أو التكافلي أو إعادة التأمين التعاوني أو التكافلي.

(١٣٣) إذا كانت الشركة تطبق مبادئ التأمين التعاوني أو التكافلي أو إعادة التأمين التعاوني أو التكافلي القائم على الفصل بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، والإفصاح عما يلي:

أ. الإفصاح عن الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وعناصر الدخل الشامل الآخر بأسلوب يحقق تمييز ما يخص عمليات التأمين وما يخص عمليات المساهمين.

ب. الإفصاح عن الصفة التعاقدية بين الشركة والمؤمن له (على سبيل المثال: وجود نص في الوثيقة بأن الشركة مدير لعمليات التأمين - أو وكيل - أو مضارب- أو أنها هي المؤمّن).

ج. الإفصاح عن طبيعة العقود المحولة من شركات التأمين، أو من خلال تجميع أعمال، والتي تختلف عن طبيعة العقود التي تدخل فيها الشركة.

د. الإفصاح عن عقود الضمان المالي (إذا اختارت الشركة معاملتها على أنها عقود تأمين حسبما يسمح بها المعيار) وما إذا كانت عقوداً لعمليات التأمين أم لعمليات المساهمين.

هـ. الإفصاح عن العقود المكونة لمجموعة أو سلسلة من العقود التي يرى المعيار في الفقرة رقم ٩ أنه قد يكون من الضروري التعامل مع تلك المجموعة أو السلسلة من العقود ككل.

و. إذا تضمن عقد التأمين مكونات غير تأمينية، فيجب الإفصاح عن تلك المكونات بحسب تعلقها بعمليات التأمين أو بعمليات المساهمين.

ز. الإفصاح عن تخصيص مزايا المشاركة الاختيارية إن وجدت (المشار إليها في الفقرة رقم ٧١ من المعيار) بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين.

ح. الإفصاح عن الترتيبات التعاقدية المتعلقة بخدمات الإدارة ورسومها، ونصيب الشركة من فائض عمليات التأمين (على سبيل المثال: رسوم وكالة تستقطع بعد ترحيل نسبة من الفائض لحملة الوثائق؛ رسوم وكالة أو مضاربة تسجل كمصروف في قائمة دخل عمليات التأمين؛ حافز أداء بنسبة من الفائض) مع الإفصاح عن تلك المبالغ.

ط. الإفصاح عن الترتيبات التعاقدية بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين فيما يتعلق بأسس معالجة العجز في حساب عمليات التأمين (على سبيل المثال: تقديم تمويل أو قرض حسن من عمليات المساهمين إلى عمليات التأمين وكيفية استنفاده أو استرداده، أو تبرع عمليات المساهمين بتحمل العجز)، مع الإفصاح عن مبلغ العجز.

ي. الإفصاح عن طبيعة عقود إعادة التأمين التي تدخل فيها الشركة وما إذا كانت مع شركات تقدم خدمات إعادة التأمين على أسس التأمين التعاوني، أو على أسس تجارية تقليدية.

سبب الإضافة:

مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تقييم مدى التزام الشركات بمبادئ التأمين التعاوني ومن ثم اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بناءً على ذلك.

ملاحظة: يبدأ تاريخ نفاذ هذا المعيار في ٢٠٢٣/١/١م، ويسمح بالتطبيق المبكر له.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧

عقود التأمين

الهدف

١ **يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" مبادئ إثبات عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ويحدد قياسها وعرضها والإفصاح عنها. ويتمثل هدف المعيار في ضمان قيام المنشأة بتقديم المعلومات الملائمة التي تعبر بصدق عن تلك العقود. وتوفر هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأمين على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.**

٢ عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان حقوقها وواجباتها الجوهرية، سواءً كانت ناشئة عن عقد أو نظام أو لائحة. والعقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر يرتب حقوقاً وواجبات واجبة النفاذ. ويُعد وجوب نفاذ الحقوق والواجبات الواردة في عقد من العقود مسألة قانونية. والعقود يمكن أن تكون كتابية أو شفوية أو مفهومة ضمناً من ممارسات العمل المتعارف عليها لدى المنشأة. وتشمل الأحكام التعاقدية كافة الأحكام المنصوص عليها في أي عقد، صريحاً كان أم ضمنياً، لكن يتعين على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان الأحكام التي ليس لها جوهر تجاري (أي ليس لها أثر ملحوظ على الجوانب الاقتصادية للعقد). وتشمل الأحكام الضمنية في العقد الأحكام المفروضة بموجب نظام أو لائحة. وتختلف ممارسات وآليات إنشاء العقود مع العملاء عبر الدول والصناعات والمنشآت. وقد تختلف أيضاً داخل المنشأة الواحدة (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها).

النطاق

٣ يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على:

(أ) عقود التأمين، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، التي تصدرها؛

(ب) عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها؛

(ج) عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية التي تصدرها، شريطة قيام المنشأة أيضاً بإصدار عقود التأمين.

٤ جميع الإشارات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ إلى عقود التأمين تنطبق أيضاً على:

(أ) عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، باستثناء:

(١) الإشارات إلى عقود التأمين المصدرة؛

(٢) ما هو موضح في الفقرات ٦٠–٧٠أ.

(ب) عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية الموضحة في الفقرة ٣(ج)، باستثناء الإشارة إلى عقود التأمين الواردة في الفقرة ٣(ج) ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ٧١.

٥ جميع الإشارات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ إلى عقود التأمين المصدرة تنطبق أيضاً على عقود التأمين التي تقتنيها المنشأة عند القيام بنقل عقود تأمين أو تجميع أعمال بخلاف عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

٦ يُعرِّف الملحق (أ) عقد التأمين وتقدم الفقرات ب٢–ب٣٠ من الملحق (ب) إرشادات بشأن تعريف عقد التأمين.

٧ لا يجوز للمنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على:

(أ) الضمانات المقدمة من صانع أو تاجر جملة أو تجزئة فيما يتصل ببيع سلعه أو تقديم خدماته إلى أحد العملاء (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء").

(ب) أصول والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم") وواجبات منافع التقاعد التي يتم التقرير عنها بواسطة خطط التقاعد ذات المنافع المحددة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد").

(ج) الحقوق التعاقدية أو الواجبات التعاقدية المشروطة باستخدام بند غير مالي، أو بالحق في استخدامه، في المستقبل (على سبيل المثال، بعض رسوم التراخيص وعوائد الملكية الفكرية والمبالغ المتغيرة ودفعات الإيجار المشروطة والبنود المشابهة الأخرى: انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار").

(د) ضمانات القيمة المتبقية المقدمة من صانع أو تاجر جملة أو تجزئة وضمانات المستأجر فيما يخص القيمة المتبقية عند دمجها في عقد إيجار (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦).

(هـ) عقود الضمان المالي، ما لم يكن المصدِر قد أقر في السابق صراحةً أنه يعتبر مثل هذه العقود عقود تأمين، واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين. ويجب على المصدر أن يختار إمّا تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" على عقود الضمان المالي تلك. ويجوز للمصدر أن يجري ذلك الاختيار لكل عقد على حدة، ولكن الاختيار الذي يتم تحديده لكل عقد لا يمكن الرجوع فيه.

(و) العوض المحتمل مستحق الدفع أو مستحق التحصيل ضمن تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

(ز) عقود التأمين التي تكون فيها المنشأة حامل الوثيقة، ما لم تكن تلك العقود عقود إعادة تأمين محتفظاً بها (انظر الفقرة ٣(ب)).

(ح) عقود بطاقات الائتمان، أو العقود المشابهة التي تنص على ترتيبات للائتمان أو الدفع، التي لا تستوفي تعريف عقد التأمين إلا إذا لم تقم المنشأة بإظهار أثر تقييم مخاطر التأمين المرتبطة بعميل بعينه عند تحديد سعر العقد مع ذلك العميل (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعايير الأخرى المنطبقة). ولكن إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب أن تقوم المنشأة بفصل مكون تغطية التأمين (انظر الفقرة ٢/١(هـ)(٤) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) المدمج في مثل هذا العقد، فيجب على المنشأة في تلك الحالة وحدها دون غيرها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على ذلك المكون.

٨ تستوفي بعض العقود تعريف التأمين لكن الهدف الأساسي منها هو تقديم الخدمات مقابل أتعاب ثابتة. ويجوز للمنشأة أن تختار تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على مثل تلك العقود التي تصدرها في حالة استيفاء شروط محددة دون غيرها. ويجوز للمنشأة أن تجري ذلك الاختيار لكل عقد على حدة، ولكن الاختيار الذي يتم تحديده لكل عقد لا يمكن الرجوع فيه. وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

(أ) ألا تقوم المنشأة بإظهار أثر تقييم المخاطر المرتبطة بعميل بعينه عند تحديد سعر العقد مع ذلك العميل؛

(ب) أن يعوّض العقد العميل بتقديم خدمات، وليس بدفع مبالغ نقدية له؛

(ج) أن تكون مخاطر التأمين المنقولة بموجب العقد ناشئة بشكل أساسي من استخدام العميل للخدمات وليس من عدم التأكد المحيط بتكلفة تلك الخدمات.

٨أ تستوفي بعض العقود تعريف عقد التأمين لكنها تقيد التعويض عن الأحداث المغطاة بالتأمين بالمبلغ الذي كان سيتطلبه تسوية الواجب المترتب بموجب العقد على حامل وثيقة التأمين (على سبيل المثال، القروض التي بشروط للتنازل عنها في حالة الوفاة). ويجب على المنشأة أن تختار إمّا تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك العقود التي تصدرها ما لم تكن تلك العقود مُستثناة من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ بموجب الفقرة ٧. وتقوم المنشأة بذلك الاختيار لكل محفظة من محافظ عقود التأمين، ويكون الاختيار لكل محفظة نهائياً ولا رجعة فيه.

تجميع عقود التأمين

٩ قد تحقق مجموعة أو سلسلة من عقود التأمين المبرمة مع الطرف المقابل نفسه أو مع طرف مقابل ذي صلة به أثراً تجارياً كلياً، أو قد تهدف إلى تحقيق مثل هذا الأثر. ولأجل التقرير عن جوهر مثل تلك العقود، قد يكون من الضروري معالجة مجموعة أو سلسلة العقود ككل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الحقوق أو الواجبات في عقد من العقود لا أثر لها سوى الإلغاء التام للحقوق أو الواجبات الواردة في عقد آخر مبرم في ذات الوقت مع نفس الطرف المقابل، فإن الأثر المجمع حينئذ هو عدم وجود أي حقوق أو واجبات.

فصل المكونات عن عقد التأمين (الفقرات ب٣١–ب٣٥)

١٠ قد يحتوي عقد التأمين على مكون واحد أو أكثر، من شأنه أن يقع ضمن نطاق معيار آخر فيما لو كان عقداً منفصلاً. فعلى سبيل المثال، قد يحتوي أحد عقود التأمين على مكون استثمار أو مكون لخدمات أخرى خلاف خدمات عقد التأمين (أو كليهما). ويجب على المنشأة في هذه الحالة تطبيق الفقرات ١١–١٣ لتحديد مكونات العقد والمحاسبة عنها.

١١ يجب على المنشأة:

(أ) تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لتحديد ما إذا كانت هناك مشتقة مدمجة يلزم فصلها، وكيفية المحاسبة عن تلك المشتقة في حال وجودها.

(ب) فصل أي مكون استثمار عن عقد التأمين المضيف، ولا يتم ذلك إلا إذا كان ذلك المكون متمايزاً بنفسه (انظر الفقرتين ب٣١، ب٣٢). ويجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن مكون الاستثمار المفصول ما لم يكن عقد استثمار بميزات مشاركة اختيارية يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر الفقرة ٣(ج)).

١٢ بعد تطبيق الفقرة ١١ لفصل أي تدفقات نقدية مرتبطة بمشتقات مدمجة ومكونات استثمار متمايزة بنفسها، يجب على المنشأة أن تفصل عن عقد التأمين المضيف أي وعد بأن تنقل إلى حامل وثيقة التأمين سلعاً أو خدمات متمايزة بنفسها خلاف خدمات عقد التأمين، عملاً بالفقرة ٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب على المنشأة المحاسبة عن تلك الوعود بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وعند تطبيق الفقرة ٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لفصل الوعد، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ب٣٣–ب٣٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، وعند الإثبات الأولي يجب عليها:

(أ) تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لتوزيع التدفقات النقدية الداخلة بين مكون التأمين وأي وعود بتقديم سلع أو خدمات متمايزة بنفسها خلاف خدمات عقد التأمين؛

(ب) توزيع التدفقات النقدية الخارجة بين مكون التأمين وأي سلع أو خدمات متعهد بها خلاف خدمات عقد التأمين، ومحاسب عنها عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ بحيث:

(١) يتم عزو التدفقات النقدية الخارجة التي تتعلق بشكل مباشر بكل مكون إلى ذلك المكون؛

(٢) يتم عزو أي تدفقات نقدية خارجة متبقية على أساس منتظم ومنطقي، يُظهر أثر التدفقات النقدية الخارجة التي ستتوقع المنشأة نشأتها فيما لو كان ذلك المكون عقداً منفصلاً.

١٣ بعد تطبيق الفقرتين ١١ و١٢، يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على جميع مكونات عقد التأمين المضيف المتبقية. وفيما يلي، تُعد جميع الإشارات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ إلى المشتقات أنها إشارات إلى المشتقات التي لم يتم فصلها عن عقد التأمين المضيف وجميع الإشارات إلى مكونات الاستثمار أنها إشارات إلى مكونات الاستثمار التي لم يتم فصلها عن عقد التأمين المضيف (باستثناء تلك الإشارات الواردة في الفقرتين ب٣١ وب٣٢).

مستوى تجميع عقود التأمين

١٤ يجب على المنشأة تحديد محافظ لعقود التأمين. وتضم كل محفظة عقوداً تتعرض لمخاطر متشابهة وتُدار معاً. ومن المتوقع أن العقود التي تتعلق بنوع معين من منتجات التأمين ستكون لها مخاطر متشابهة، ومن ثمّ، فإن هذه العقود سيكون من المتوقع

وجودها في نفس المحفظة في حالة إدارتها معاً. ولا يتوقع وجود مخاطر متشابهة للعقود المندرجة تحت أنواع منتجات مختلفة (على سبيل المثال، عقود الدفعات السنوية الثابتة ذات القسط الواحد مقارنةً بعقود التأمين العادي على الحياة لأجل)، ومن ثمّ، فإن هذه العقود سيكون من المتوقع وجودها في محافظ مختلفة.

١٥ **تنطبق الفقرات ١٦–٢٤ على عقود التأمين المصدرة. وتنص الفقرة ٦١ على المتطلبات الخاصة بمستوى تجميع عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.**

١٦ **يجب على المنشأة تقسيم محفظة عقود التأمين المصدرة بحد أدنى إلى:**

(أ) **مجموعة للعقود التي تُعد غير مجدية عند الإثبات الأولي، إن وجدت؛**

(ب) **مجموعة للعقود التي لا توجد احتمالية معتبرة عند الإثبات الأولي لأن تصبح غير مجدية في وقت لاحق، إن وجدت؛**

(ج) **مجموعة لباقي العقود في المحفظة، إن وجدت.**

١٧ إذا توفرت لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيَّدة لاستنتاج أن مجموعة من العقود ستقع جميعها في نفس المجموعة عملاً بالفقرة ١٦، فيجوز لها قياس مجموعة العقود لتحديد ما إذا كانت هذه العقود غير مجدية (انظر الفقرة ٤٧) وتقييم مجموعة العقود لتحديد ما إذا لم تكن هناك احتمالية معتبرة لأن تصبح هذه العقود غير مجدية في وقت لاحق (انظر الفقرة ١٩). وإذا لم تتوفر لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيَّدة لاستنتاج أن مجموعة من العقود ستقع جميعها في نفس المجموعة، فيجب على المنشأة تحديد المجموعة التي تنتمي إليها العقود بدراسة كل عقد على حدة.

١٨ فيما يخص العقود المصدرة التي تطبق عليها المنشأة منهج تخصيص أقساط التأمين (انظر الفقرات ٥٣–٥٩)، يجب على المنشأة افتراض أنه لا توجد عقود في المحفظة غير مجدية عند الإثبات الأولي، ما لم توجد حقائق وظروف تشير إلى خلاف ذلك. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت العقود التي لا تُعد غير مجدية عند الإثبات الأولي لا توجد احتمالية معتبرة لأن تصبح كذلك في وقت لاحق عن طريق تقييم احتمالية وقوع تغيرات في الحقائق والظروف المنطبقة.

١٩ فيما يخص العقود المصدرة التي لا تطبق عليها المنشأة منهج تخصيص أقساط التأمين (انظر الفقرتين ٥٣، ٥٤)، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت العقود التي لا تُعد غير مجدية عند الإثبات الأولي لا توجد احتمالية معتبرة لأن تصبح كذلك:

(أ) بناءً على احتمال حدوث تغيرات في الافتراضات التي من شأنها في حال حدوثها أن تؤدي إلى تحول العقود إلى عقود غير مجدية.

(ب) باستخدام المعلومات المتعلقة بالتقديرات المقدمة في التقارير الداخلية للمنشأة. وبناءً عليه، فعند تقييم ما إذا كانت العقود التي لا تُعد غير مجدية عند الإثبات الأولي لا توجد احتمالية معتبرة لأن تصبح كذلك:

(١) لا يجوز للمنشأة إغفال المعلومات المقدمة في تقاريرها الداخلية عن أثر تغير الافتراضات على مختلف العقود من حيث احتمالية تحولها إلى عقود غير مجدية؛ ولكن

(٢) لا يُطلب من المنشأة جمع معلومات إضافية خلاف تلك المقدمة في تقاريرها الداخلية حول أثر تغير الافتراضات على مختلف العقود.

٢٠ في حالة وقوع عقود ضمن مجموعات مختلفة في محفظة من المحافظ، عملاً بالفقرات ١٤–١٩، فقط لأن الأنظمة أو اللوائح تقيد من قدرة المنشأة العملية على تحديد سعر مختلف أو مستوى مختلف من المنافع لحاملي الوثائق المختلفين في الخصائص، فيجوز للمنشأة وضع تلك العقود في نفس المجموعة. ولا يجوز للمنشأة تطبيق هذه الفقرة على بنود أخرى بالقياس المنطقي.

٢١ يُسمح للمنشأة بتقسيم المجموعات الموضحة في الفقرة ١٦ إلى مجموعات أصغر. فعلى سبيل المثال، يجوز للمنشأة أن تختار تقسيم المحافظ إلى:

(أ) المزيد من المجموعات التي لا تُعد غير مجدية عند الإثبات الأولي – إذا قدمت التقارير الداخلية للمنشأة معلومات تميز بين:

(١) مختلف مستويات الربحية؛ أو

(٢) مختلف احتمالات تحول العقود إلى عقود غير مجدية بعد الإثبات الأولي؛

(ب) أكثر من مجموعة واحدة للعقود التي تُعد غير مجدية عند الإثبات الأولي – إذا قدمت التقارير الداخلية للمنشأة معلومات بدرجة أكبر من التفصيل حول مدى عدم جدوى تلك العقود.

٢٢ **لا يجوز للمنشأة أن تضع في نفس المجموعة عقوداً يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة. ولتحقيق ذلك، يجب على المنشأة عند اللزوم زيادة تقسيم المجموعات الموضحة في الفقرات ١٦–٢١.**

٢٣ يمكن أن تحتوي إحدى مجموعات عقود التأمين على عقد واحد إذا كانت هذه هي النتيجة عملاً بالفقرات ١٤–٢٢.

٢٤ يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الإثبات والقياس الخاصة بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على مجموعات العقود التي يتم تحديدها عملاً بالفقرات ١٤–٢٣. ويجب على المنشأة تكوين المجموعات عند الإثبات الأولي وإضافة العقود إلى المجموعات بتطبيق الفقرة ٢٨. ولا يجوز للمنشأة إعادة تقييم تكوين المجموعات بعد ذلك. ولقياس مجموعة من العقود، يجوز للمنشأة تقدير التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود بمستوى تجميع أعلى من المجموعة أو المحفظة، شريطة أن تكون المنشأة قادرة على تضمين التدفقات النقدية المناسبة عند الوفاء بالعقود في قياس المجموعة، عملاً بالفقرات ٣٢(أ) و٤٠(أ)(١) و٤٠(ب)، عن طريق تخصيص مثل هذه التقديرات لمجموعات العقود.

الإثبات

٢٥ **يجب على المنشأة إثبات مجموعة لعقود التأمين التي تصدرها اعتباراً من التواريخ الآتية، أيها يحل أولاً:**

(أ) من بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود؛

(ب) من تاريخ استحقاق أول دفعة من أي حامل وثيقة في المجموعة؛

(ج) من تاريخ تحول المجموعة إلى مجموعة غير مجدية، فيما يخص مجموعات العقود غير المجدية.

٢٦ في حالة عدم وجود تاريخ استحقاق تعاقدي، تُعتبر الدفعة الأولى المدفوعة من حامل الوثيقة مستحقة في تاريخ استلامها. وتكون المنشأة مطالبة بتحديد ما إذا كانت هناك أي عقود تشكل مجموعة عقود غير مجدية عملاً بالفقرة ١٦ قبل أقرب التاريخين الموضحين في الفقرتين ٢٥(أ) و٢٥(ب) في حالة وجود حقائق وظروف تشير إلى وجود مثل هذه المجموعة.

٢٧ [حُذفت]

٢٨ عند إثبات مجموعة من عقود التأمين في فترة التقرير، يجب على المنشأة أن تدرج فقط العقود التي يستوفي كل منها على حدة أحد الضوابط المنصوص عليها في الفقرة ٢٥ ويجب أن تضع تقديرات لمعدلات الخصم في تاريخ الإثبات الأولي (انظر الفقرة ب٧٣) ووحدات التغطية المقدمة في فترة التقرير (انظر الفقرة ب١١٩). ويجوز للمنشأة تضمين المزيد من العقود في المجموعة بعد نهاية فترة التقرير، مع مراعاة الفقرات ١٤-٢٢. ويجب على المنشأة إضافة العقد إلى المجموعة في فترة التقرير التي يستوفي فيها ذلك العقد أحد الضوابط المنصوص عليها في الفقرة ٢٥. وقد يؤدي ذلك إلى حدوث تغيير في تحديد معدلات الخصم في تاريخ الإثبات الأولي عملاً بالفقرة ب٧٣. ويجب على المنشأة تطبيق المعدلات المنقحة من بداية فترة التقرير التي تُضاف فيها عقود جديدة إلى المجموعة.

التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (الفقرات ب٣٥أ-ب٣٥د)

٢٨أ يجب على المنشأة تخصيص التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين لمجموعات عقود التأمين باستخدام طريقة منتظمة ومنطقية عملاً بالفقرتين ب٣٥أ وب٣٥ب، ما لم تختر إثباتها على أنها مصروفات عملاً بالفقرة ٥٩(أ).

٢٨ب يجب على المنشأة التي لا تطبق الفقرة ٥٩(أ) أن تثبت التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين المدفوعة (أو التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي تم إثبات التزام لها عملاً بالمعايير الأخرى) على أنها أصل قبل إثبات مجموعة عقود التأمين ذات الصلة. ويجب على المنشأة إثبات مثل هذا الأصل لكل مجموعة من مجموعات عقود التأمين ذات الصلة.

٢٨ج يجب على المنشأة إلغاء إثبات الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عندما يتم تضمين تلك التدفقات في قياس مجموعة عقود التأمين ذات الصلة عملاً بالفقرة ٣٨(ج)(١) أو الفقرة ٥٥(أ)(٣).

٢٨د في حالة انطباق الفقرة ٢٨، يجب على المنشأة تطبيق الفقرتين ٢٨ب و٢٨ ج وفقاً للفقرة ب٣٥ج.

٢٨هـ يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير تقييم إمكانية استرداد الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين إذا كانت الحقائق والظروف تشير إلى احتمال حدوث هبوط في قيمة الأصل (انظر الفقرة ب٣٥د). وإذا حددت المنشأة حدوث خسارة هبوط، فيجب عليها تعديل المبلغ الدفتري للأصل وإثبات خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة.

٢٨و يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة عكساً لبعض أو كل خسارة الهبوط المثبتة سابقاً وفقاً للفقرة ٢٨هـ وزيادة المبلغ الدفتري للأصل، بقدر زوال ظروف الهبوط أو تحسنها.

القياس (الفقرات ب٣٦–ب١١٩و)

٢٩ يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٣٠–٥٢ على كافة مجموعات عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، مع مراعاة الاستثناءات الآتية:

(أ) فيما يخص مجموعات عقود التأمين المستوفية لأي من الضوابط المحددة في الفقرة ٥٣، يجوز للمنشأة تبسيط قياس المجموعة باستخدام منهج تخصيص أقساط التأمين الوارد في الفقرات ٥٥–٥٩.

(ب) فيما يخص مجموعات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٣٢–٤٦ على النحو المطلوب بموجب الفقرات ٦٣–٧٠أ. ولا تنطبق الفقرة ٤٥ (المتعلقة بعقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة) والفقرات ٤٧–٥٢ (المتعلقة بالعقود غير المجدية) على مجموعات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

(ج) فيما يخص مجموعات عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٣٢-٥٢ على النحو المعدلة به بموجب الفقرة ٧١.

٣٠ عند تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" على مجموعة من عقود التأمين التي تولد تدفقات نقدية بعملة أجنبية، يجب على المنشأة أن تعالج مجموعة العقود، بما في ذلك هامش الخدمة التعاقدية، على أنها بند نقدي.

٣١ في القوائم المالية للمنشأة التي تصدر عقود التأمين، لا يجوز أن تعكس التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مخاطر عدم الأداء الخاصة بتلك المنشأة (تعريف مخاطر عدم الأداء وارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

القياس عند الإثبات الأولي (الفقرات ب٣٦-ب٩٥و)

٣٢ عند الإثبات الأولي، يجب على المنشأة قياس مجموعة عقود التأمين بإجمالي ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، التي تضم:

(١) تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية (الفقرات ٣٣–٣٥)؛

(٢) تعديلاً يُظهر أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وذلك بقدر عدم تضمين تلك المخاطر المالية في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية (الفقرة ٣٦)؛

(٣) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية (الفقرة ٣٧).

(ب) هامش الخدمة التعاقدية، مقيساً عملاً بالفقرتين ٣٨ و٣٩.

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية (الفقرات ب٣٦–ب٧١)

٣٣ يجب على المنشأة أن تضيف في قياس مجموعة عقود التأمين جميع التدفقات النقدية المستقبلية ضمن حدود كل عقد في المجموعة (انظر الفقرة ٣٤). وعملاً بالفقرة ٢٤، يجوز للمنشأة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بمستوى تجميع أعلى ثم تخصيص التدفقات النقدية الناتجة عند الوفاء بالعقود لكل مجموعة من العقود. ويجب أن يتحقق في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) أن تتضمن، على نحو غير متحيز، جميع المعلومات المعقولة والمؤيّدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما حول مبالغ تلك التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها (انظر الفقرات ب٣٧–ب٤١). وللقيام بذلك، يجب على المنشأة تقدير القيمة المتوقعة (أي المتوسط المرجح بالاحتمالات) لمدى النواتج المحتملة بالكامل.

(ب) أن تعكس وجهة نظر المنشأة، شريطة أن تكون التقديرات الخاصة بأي متغيرات سوقية ذات صلة متسقة مع أسعار السوق التي يمكن رصدها لتلك المتغيرات (انظر الفقرات ب٤٢–ب٥٣).

(ج) أن تكون حالية - إذ يجب أن تُظهر التقديرات أثر الظروف القائمة في تاريخ القياس، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمستقبل في ذلك التاريخ (انظر الفقرات ب٥٤–ب٦٠).

(د) أن تكون واضحة – إذ يجب على المنشأة تقدير التعديل للتعويض عن المخاطر غير المالية بشكل منفصل عن التقديرات الأخرى (انظر الفقرة ب٩٠). ويجب على المنشأة أيضاً تقدير التدفقات النقدية بشكل منفصل عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية، ما لم يكن أفضل أسلوب مناسب للقياس يجمع بين هذين التقديرين (انظر الفقرة ب٤٦).

٣٤ تكون التدفقات النقدية واقعة ضمن حدود عقد التأمين إذا كانت هذه التدفقات ناشئة عن الحقوق والواجبات الجوهرية القائمة أثناء فترة التقرير التي تستطيع المنشأة خلالها إجبار حامل الوثيقة على دفع أقساط التأمين أو التي يكون على المنشأة خلالها واجب جوهري بتقديم خدمات عقد التأمين لحامل الوثيقة (انظر الفقرات ب٦١–ب٧١). وينتهي الواجب الجوهري بتقديم خدمات عقد التأمين:

(أ) عندما تمتلك المنشأة القدرة العملية على إعادة تقييم المخاطر الخاصة بحامل الوثيقة المعني وتستطيع، نتيجة لذلك، أن تحدد سعراً أو مستوى منافع يعكس تلك المخاطر بشكل كامل؛ أو

(ب) عند استيفاء كل من الضابطين الآتيين:

(١) أن تمتلك المنشأة القدرة العملية على إعادة تقييم المخاطر الخاصة بمحفظة عقود التأمين التي تحتوي على العقد وتستطيع، نتيجة لذلك، أن تحدد سعراً أو مستوى منافع يعكس مخاطر تلك المحفظة بشكل كامل؛

(٢) ألا يؤخذ في الحسان عند تسعير أقساط التأمين حتى تاريخ إعادة تقييم المخاطر تلك المخاطر المرتبطة بالفترات التالية لتاريخ إعادة التقييم.

٣٥ لا يجوز للمنشأة أن تُثبت كالتزام أو أصل أي مبالغ تتعلق بأقساط تأمين متوقعة أو مطالبات متوقعة خارج حدود عقد التأمين. فمثل هذه المبالغ تتعلق بعقود تأمين مستقبلية.

معدلات الخصم (الفقرات ب٧٢–ب٨٥)

٣٦ يجب على المنشأة تعديل التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بتلك التدفقات النقدية، وذلك بقدر عدم تضمين تلك المخاطر المالية في تقديرات التدفقات النقدية. ويجب أن تكون معدلات الخصم المطبقة على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الموضحة في الفقرة ٣٣ مستوفية لما يلي:

(أ) أن تعكس القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية وخصائص السيولة الخاصة بعقود التأمين؛

(ب) أن تكون متسقة مع أسعار السوق الحالية الممكن رصدها (إن وجدت) للأدوات المالية ذات التدفقات النقدية التي تتفق خصائصها مع خصائص عقود التأمين، من حيث التوقيت والعملة والسيولة، على سبيل المثال؛

(ج) أن تستبعد أثر العوامل التي تؤثر على مثل تلك الأسعار السوقية الممكن رصدها، ولكنها لا تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين.

التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية (الفقرات ب٨٦–ب٩٢)

٣٧ يجب على المنشأة تعديل التقدير الخاص بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ليُظهر التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمُّل حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات النقدية والناشئة عن المخاطر غير المالية.

هامش الخدمة التعاقدية

٣٨ **هامش الخدمة التعاقدية هو مكون في الأصل أو الالتزام الخاص بمجموعة عقود التأمين، يمثل الربح غير المكتسب الذي ستقوم المنشأة بإثباته عندما تقدم خدمات عقد التأمين في المستقبل. وما لم تنطبق الفقرة ٤٧ (المتعلقة بالعقود غير المجدية) أو الفقرة ب١٢٣أ (بشأن إيراد التأمين المتعلق بالفقرة ٣٨(ج)(٢))، يجب على المنشأة قياس هامش الخدمة التعاقدية عند الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين بمبلغ يؤدي إلى عدم نشأة أي دخل أو مصروف من:**

(أ) **الإثبات الأولي لمبلغ التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، الذي تم قياسه بتطبيق الفقرات ٣٢–٣٧؛**

(ب) **أي تدفقات نقدية ناشئة عن العقود الموجودة في المجموعة في ذلك التاريخ؛**

(ج) **إلغاء إثبات ما يلي في تاريخ الإثبات الأولي:**

(١) **أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عملاً بالفقرة ٢٨ ج؛**

(٢) **أي أصل أو التزام آخر تم إثباته في السابق للتدفقات النقدية المتعلقة بمجموعة العقود على النحو المحدد في الفقرة ب٦٦أ.**

٣٩ فيما يخص عقود التأمين التي يتم اقتناؤها في عملية نقل لعقود تأمين أو في تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ٣٨ وفقاً للفقرات ب٩٣–ب٩٥و.

القياس اللاحق

٤٠ **يجب أن يكون المبلغ الدفتري لأية مجموعة من مجموعات عقود التأمين في نهاية كل فترة تقرير هو مجموع:**

(أ) **الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية المكوّن من:**

(١) **التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية والمخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ، مقيسةً عملاً بالفقرات ٣٣–٣٧ وب٣٦–ب٩٢؛**

(٢) **هامش الخدمة التعاقدية للمجموعة في ذلك التاريخ، مقيساً عملاً بالفقرات ٤٣–٤٦؛**

(ب) **الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة، المكوّن من التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة السابقة والمخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ، مقيسةً عملاً بالفقرات ٣٣–٣٧ وب٣٦–ب٩٢.**

٤١ **يجب على المنشأة إثبات الدخل والمصروفات للتغيرات الآتية في المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية:**

(أ) **إيراد التأمين - للانخفاض الحاصل في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية بسبب الخدمات المقدمة خلال الفترة، مقيساً عملاً بالفقرات ب١٢٠–ب١٢٤؛**

(ب) **مصروفات خدمات التأمين - للخسائر في مجموعات العقود غير المجدية، وعكوسات مثل تلك الخسائر (انظر الفقرات ٤٧–٥٢)؛**

(ج) **دخل أو مصروفات تمويل التأمين - لأثر القيمة الزمنية للنقود و أثر المخاطر المالية المحددة في الفقرة ٨٧.**

٤٢ **يجب على المنشأة إثبات الدخل والمصروفات للتغيرات الآتية في المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة:**

(أ) **مصروفات خدمات التأمين - للزيادة الحاصلة في الالتزام بسبب المطالبات والمصروفات المتكبدة خلال الفترة، باستثناء أي مكونات استثمار؛**

(ب) **مصروفات خدمات التأمين - لأي تغيرات لاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالمطالبات المتكبدة والمصروفات المتكبدة؛**

(ج) **دخل أو مصروفات تمويل التأمين - لأثر القيمة الزمنية للنقود و أثر المخاطر المالية المحددة في الفقرة ٨٧.**

هامش الخدمة التعاقدية (الفقرات ب٩٦—ب١١٩ب)

٤٣ **يمثل هامش الخدمة التعاقدية في نهاية فترة التقرير الربح في مجموعة عقود التأمين الذي لم يتم إثباته بعد ضمن الربح أو الخسارة بسبب تعلقه بالخدمة المستقبلية التي سيتم تقديمها بموجب العقود الموجودة في المجموعة.**

٤٤ فيما يخص عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، يكون المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية الخاص بمجموعة العقود في نهاية فترة التقرير مساوياً للمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير معدلاً تبعاً لما يلي:

(أ) أثر أي عقود جديدة تمت إضافتها للمجموعة (انظر الفقرة ٢٨)؛

(ب) الفائدة المتراكمة على المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية أثناء فترة التقرير، مقيسة بمعدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ب)؛

(ج) التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية المحددة في الفقرات ب٩٦–ب١٠٠، إلا بالقدر الذي:

(١) تتجاوز به الزيادات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مما ينشأ عنه تحمل خسارة (انظر الفقرة ٤٨(أ))؛ أو

(٢) تكون فيه الانخفاضات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية عملاً بالفقرة ٥٠(ب).

(د) أثر أي فروقات في صرف العملة على هامش الخدمة التعاقدية؛

(هـ) المبلغ المثبت على أنه إيراد التأمين بسبب نقل خدمات عقد التأمين خلال الفترة، والذي يتم تحديده عن طريق تخصيص هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية فترة التقرير (قبل أي تخصيص) على مدار فترة التغطية الحالية والمتبقية عملاً بالفقرة ب١١٩.

٤٥ فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة (انظر الفقرات ب١٠١-ب١١٨)، يكون المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية الخاص بمجموعة العقود في نهاية فترة التقرير مساوياً للمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير معدلاً تبعاً للمبالغ المحددة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) أدناه. والمنشأة ليست مطالبة بتحديد هذه التعديلات كل على حدة. وإنما يمكن تحديد مبلغ مجمع لبعض التعديلات أو جميعها. وتتمثل هذه التعديلات فيما يلي:

(أ) أثر أي عقود جديدة تمت إضافتها للمجموعة (انظر الفقرة ٢٨)؛

(ب) التغير في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساس (انظر الفقرة ب١٠٤(ب)(١))، إلا بالقدر الذي:

(١) تنطبق به الفقرة ب١١٥ (المتعلقة بتقليص المخاطر)؛ أو

(٢) يتجاوز به الانخفاض في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساس المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مما ينشأ عنه تحمل خسارة (انظر الفقرة ٤٨)؛ أو

(٣) تعكس به الزيادة في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساس المبلغ المشار إليه في البند (٢).

(ج) التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية، المحددة في الفقرات ب١٠١—ب١١٨، إلا بالقدر الذي:

(١) تنطبق به الفقرة ب١١٥ (المتعلقة بتقليص المخاطر)؛ أو

(٢) تتجاوز به الزيادات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مما ينشأ عنه تحمل خسارة (انظر الفقرة ٤٨)؛ أو

(٣) تكون فيه الانخفاضات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية عملاً بالفقرة ٥٠(ب).

(د) أثر أي فروقات ناشئة في صرف العملة على هامش الخدمة التعاقدية؛

(هـ) المبلغ المثبت على أنه إيراد التأمين بسبب نقل خدمات عقد التأمين خلال الفترة، والذي يتم تحديده عن طريق تخصيص هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية فترة التقرير (قبل أي تخصيص) على مدار فترة التغطية الحالية والمتبقية عملاً بالفقرة ب١١٩.

٤٦ تعوض بعض التغيرات في هامش الخدمة التعاقدية التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية، مما يؤدي إلى عدم حدوث أي تغير في إجمالي المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية. وبقدر عدم قيام التغيرات في هامش الخدمة التعاقدية بتعويض التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية، يجب على المنشأة إثبات دخل ومصروفات التغيرات، عملاً بالفقرة ٤١.

العقود غير المجدية

٤٧ يُعد عقد التأمين عقداً غير مجدٍ في تاريخ الإثبات الأولي إذا كانت التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقد والمخصصة للعقد وأي تدفقات نقدية من اقتناء عقد التأمين تم إثباتها في السابق وأي تدفقات نقدية ناشئة عن العقد في تاريخ الإثبات الأولي، تشكل في مجملها تدفقات خارجة صافية. وعملاً بالفقرة ١٦(أ)، يجب على المنشأة وضع هذه العقود في مجموعة منفصلة عن العقود التي لا تُعد غير مجدية. وفي حالة انطباق الفقرة ١٧، يجوز للمنشأة تحديد مجموعة العقود غير المجدية عن طريق قياس مجموعة من العقود بدلاً من قياس كل عقد على حدة. ويجب على المنشأة إثبات خسارة ضمن الربح أو الخسارة لصافي التدفقات الخارجة الخاص بمجموعة العقود غير المجدية، مما يجعل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالمجموعة مساوياً للتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، ويجعل هامش الخدمة التعاقدية للمجموعة صفراً.

٤٨ تصبح مجموعة عقود التأمين غير مجدية (أو يزيد طابعها غير المجدي) عند القياس اللاحق في حالة تجاوز المبالغ الآتية للمبلغ الدفتري الخاص بهامش الخدمة التعاقدية:

(أ) التغيرات غير المواتية فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة للمجموعة والناشئة عن التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(ب) فيما يخص مجموعة عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، الانخفاض في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساس.

وعملاً بالفقرات ٤٤(ج)(١) و٤٥(ب)(٢) و٤٥(ج)(٢)، يجب على المنشأة إثبات خسارة ضمن الربح أو الخسارة بقدر تلك الزيادة.

٤٩ يجب على المنشأة إنشاء مكون خسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لأية مجموعة غير مجدية (أو زيادة هذا المكون) يعبِّر عن الخسائر المثبتة عملاً بالفقرتين ٤٧ و٤٨. ويحدد مكون الخسارة المبالغ التي يتم عرضها ضمن الربح أو الخسارة على أنها عكوسات للخسائر في المجموعات غير المجدية والتي يتم استبعادها تبعاً لذلك من تحديد إيراد التأمين.

٥٠ بعد قيام المنشأة بإثبات خسارة على مجموعة غير مجدية من مجموعات عقود التأمين، يجب عليها أن تخصص:

(أ) التغيرات اللاحقة، المحددة في الفقرة ٥١، في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية وذلك على أساس منتظم بين كلٍ من:

(١) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية؛

(٢) والالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية، باستثناء مكون الخسارة.

(ب) لمكون الخسارة وحده وإلى حين تخفيض ذلك المكون إلى صفر:

(١) أي نقصان لاحق فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة للمجموعة ناشئ عن التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(٢) وأية زيادات لاحقة في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساس.

وعملاً بالفقرات ٤٤(ج)(٢) و٤٥(ب)(٣) و٤٥(ج)(٣)، لا يجوز للمنشأة تعديل هامش الخدمة التعاقدية إلا عند زيادة النقصان عن المبلغ المخصص لمكون الخسارة.

٥١ تتمثل التغيرات اللاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية والتي يلزم تخصيصها عملاً بالفقرة ٥٠(أ) فيما يلي:

(أ) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية فيما يخص المطالبات والمصروفات التي تم الإبراء منها من ضمن الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية بسبب مصروفات خدمات التأمين المتكبدة؛

(ب) التغيرات في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية المثبتة ضمن الربح أو الخسارة بسبب الإبراء من المخاطر؛

(ج) دخل أو مصروفات تمويل التأمين.

٥٢ يجب أن يؤدي التخصيص المنتظم المطلوب بموجب الفقرة ٥٠(أ) إلى أن يكون إجمالي المبالغ المخصصة لمكون الخسارة طبقاً للفقرات ٤٨-٥٠ مساوياً لصفر بنهاية فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود.

منهج تخصيص أقساط التأمين

٥٣ يجوز للمنشأة تبسيط قياس مجموعة عقود التأمين باستخدام منهج تخصيص أقساط التأمين الموضح في الفقرات ٥٥–٥٩ إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين دون غيرهما عند نشأة المجموعة:

(أ) أن تتوقع المنشأة بشكل معقول أن مثل هذا التبسيط من شأنه أن يقدم قياساً للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية للمجموعة لا يختلف جوهرياً عن القياس الذي كان سيتم تقديمه عملاً بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٣٢–٥٢؛ أو

(ب) أن تكون فترة التغطية لكل عقد في المجموعة (بما في ذلك خدمات عقد التأمين الناشئة عن جميع أقساط التأمين الواقعة ضمن حدود العقد والمحددة في ذلك التاريخ عملاً بالفقرة ٣٤) سنة واحدة أو أقل.

٥٤ لا يكون الضابط المذكور في الفقرة ٥٣(أ) مستوفًى إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة المجموعة حدوث تباين كبير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود من شأنه أن يؤثر على قياس الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية أثناء الفترة السابقة لتكبد إحدى المطالبات. ويزداد التباين في التدفقات النقدية المستقبلية تبعاً لما يلي، على سبيل المثال:

(أ) قدر التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأي مشتقات مدمجة في العقود؛

(ب) طول فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود.

٥٥ باستخدام منهج تخصيص أقساط التأمين، يجب على المنشأة قياس الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية وفقاً لما يلي:

(أ) عند الإثبات الأولي، يكون المبلغ الدفتري للالتزام هو:

(١) أقساط التأمين، إن وجدت، المستلمة عند الإثبات الأولي؛

(٢) مطروحاً منها أي تدفقات نقدية من اقتناء عقود التأمين في ذلك التاريخ، ما لم تختر المنشأة إثبات المدفوعات على أنها مصروف عملاً بالفقرة ٥٩(أ)؛

(٣) مضافاً إليها أو مطروحاً منها أي مبلغ ناشئ عن القيام في ذلك التاريخ بإلغاء إثبات:

١. أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عملاً بالفقرة ٢٨ ج؛

٢. أي أصل أو التزام آخر تم إثباته في السابق للتدفقات النقدية المتعلقة بمجموعة العقود على النحو المحدد في الفقرة ب٦٦أ.

(ب) في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يكون المبلغ الدفتري للالتزام هو المبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير:

(١) مضافاً إليه أقساط التأمين المستلمة في الفترة؛

(٢) مطروحاً منه التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين؛ ما لم تختر المنشأة إثبات المدفوعات على أنها مصروف عملاً بالفقرة ٥٩(أ)؛

(٣) مضافاً إليه أي مبالغ مثبتة كمصروف في فترة التقرير فيما يتعلق باستنفاد التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين؛ ما لم تختر المنشأة إثبات التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين على أنها مصروف عملاً بالفقرة ٥٩(أ)؛

(٤) مضافاً إليه أي تعديل على مكون التمويل، عملاً بالفقرة ٥٦؛

(٥) مطروحاً منه المبلغ المثبت على أنه إيراد التأمين للخدمات المقدمة في تلك الفترة (انظر الفقرة ب١٢٦)؛

(٦) مطروحاً منه أي مكون استثمار مدفوع أو منقول للالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة.

٥٦ إذا كانت عقود التأمين الموجودة في المجموعة تحتوي على مكون تمويل مهم، يجب على المنشأة تعديل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية باستخدام معدلات الخصم المذكورة في الفقرة ٣٦، وفقاً لما هو محدد عند الإثبات الأولي. ولا يُطلب من المنشأة تعديل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية ليعكس القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية، إذا توقعت المنشأة عند الإثبات الأولي أن الوقت بين تقديم كل جزء من الخدمات وتاريخ استحقاق قسط التأمين ذي الصلة لن يتجاوز سنة واحدة.

٥٧ إذا كانت الحقائق والظروف في أي وقت خلال فترة التغطية تشير إلى أن مجموعة من عقود التأمين تُعد غير مجدية، فيجب على المنشأة حساب الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية المحدد عملاً بالفقرة ٥٥؛

(ب) والتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود التي تتعلق بالتغطية المتبقية للمجموعة، عملاً بالفقرات ٣٣–٣٧ وب٣٦–ب٩٢. ومع ذلك، إذا لم تقم المنشأة أثناء تطبيق الفقرة ٥٩(ب) بتعديل الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة تبعاً للقيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية، فلا يجوز لها تضمين أي تعديل من ذلك القبيل في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود.

٥٨ بالقدر الذي تتجاوز به التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود الموضحة في الفقرة ٥٧(ب) المبلغ الدفتري الموضح في الفقرة ٥٧(أ)، يجب على المنشأة إثبات خسارة ضمن الربح أو الخسارة وزيادة الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية.

٥٩ عند تطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين، فإن المنشأة:

(أ) يجوز لها أن تختار إثبات أي تدفقات نقدية من اقتناء عقود التأمين على أنها مصروفات عندما تتكبد تلك التكاليف، شريطة ألا تكون فترة التغطية لكل عقد في المجموعة عند الإثبات الأولي أكثر من سنة واحدة.

(ب) يجب عليها قياس الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة لمجموعة عقود التأمين بالتدفقات النقدية المتعلقة بالمطالبات المتكبدة عند الوفاء بالعقود، عملاً بالفقرات ٣٣–٣٧ وب٣٦–ب٩٢. ومع ذلك، لا يُطلب من المنشأة تعديل التدفقات النقدية تبعاً للقيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية إذا كان من المتوقع أن يتم دفع أو استلام تلك التدفقات النقدية في سنة واحدة أو أقل من تاريخ تكبد المطالبات.

عقود إعادة التأمين المحتفظ بها

٦٠ يتم تعديل المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عند تطبيقها على عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، وذلك على النحو الموضح في الفقرات ٦١–٧٠أ.

٦١ يجب على المنشأة تقسيم محافظ عقود إعادة التأمين المحتفظ بها عملاً بالفقرات ١٤–٢٤، باستثناء استبدال الإشارات إلى العقود غير المجدية الواردة في تلك الفقرات بإشارة إلى العقود التي يوجد عليها مكسب صافٍ عند الإثبات الأولي. وفيما يخص بعض عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، سيؤدي تطبيق الفقرات ١٤–٢٤ إلى إنشاء مجموعة تحتوي على عقد واحد.

الإثبات

٦٢ عوضاً عن تطبيق الفقرة ٢٥، يجب على المنشأة إثبات مجموعة لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها اعتباراً من التاريخين التاليين، أيهما يحل أولاً:

(أ) من بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ب) من تاريخ قيام المنشأة بإثبات مجموعة غير مجدية لعقود التأمين الأساس عملاً بالفقرة ٢٥(ج)، في حالة دخول المنشأة في عقد إعادة التأمين ذي الصلة المحتفظ به في مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها في ذلك التاريخ أو بعده.

٦٢أ بغض النظر عن الفقرة ٦٢(أ)، يجب على المنشأة إرجاء إثبات مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي توفر تغطية تناسبية حتى تاريخ الإثبات الأولي لأي عقد تأمين أساس، إذا كان ذلك التاريخ متأخراً عن بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

القياس

٦٣ عند تطبيق متطلبات القياس الواردة في الفقرات ٣٢-٣٦ على عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، وطالما كانت العقود الأساس مقيسة أيضاً بتطبيق تلك الفقرات، فيجب على المنشأة استخدام افتراضات متسقة لقياس تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وتقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة (مجموعات) عقود التأمين الأساس. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تضمّن في تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها أثر أي مخاطر لعدم الأداء من جانب مُصدِر عقد إعادة التأمين، بما في ذلك آثار الضمان الرهني والخسائر الناشئة عن النزاعات.

٦٤ عوضاً عن تطبيق الفقرة ٣٧، تحدد المنشأة التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بحيث يمثل حجم الخطر المنقول من حامل مجموعة عقود إعادة التأمين إلى مُصدِر تلك العقود.

٦٥ يتم تعديل متطلبات الفقرة ٣٨ التي تتعلق بتحديد هامش الخدمة التعاقدية عند الإثبات الأولي لإظهار حقيقة أنه لا يوجد لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها أي ربح غير مكتسب وإنما تكلفة صافية أو مكسب صافٍ على شراء إعادة التأمين. ولذلك، فعند الإثبات الأولي، وما لم تنطبق الفقرة ٦٥أ، يجب على المنشأة إثبات أية تكلفة صافية أو مكسب صافٍ على شراء مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، على أنه هامش خدمة تعاقدية يتم قياسه بمبلغ يساوي مجموع:

(أ) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود؛

(ب) المبلغ الملغى إثباته في ذلك التاريخ لأي أصل أو التزام كان قد تم إثباته سابقاً للتدفقات النقدية المتعلقة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ج) أي تدفقات نقدية ناشئة في ذلك التاريخ؛

(د) أي دخل مثبت ضمن الربح أو الخسارة عملاً بالفقرة ٦٦أ.

٦٥أ إذا كانت التكلفة الصافية لشراء تغطية إعادة التأمين تتعلق بأحداث وقعت قبل شراء مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، فبغض النظر عن متطلبات الفقرة ب٥، يجب على المنشأة إثبات هذه التكلفة على الفور ضمن الربح أو الخسارة كمصروف.

٦٦ عوضاً عن تطبيق الفقرة ٤٤، تقيس المنشأة هامش الخدمة التعاقدية في نهاية فترة التقرير فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها على أنه المبلغ الدفتري المحدد في بداية فترة التقرير، مع تعديله تبعاً لما يلي:

(أ) أثر أي عقود جديدة تمت إضافتها للمجموعة (انظر الفقرة ٢٨)؛

(ب) الفائدة المتراكمة على المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مقيسة بمعدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ب)؛

(ب أ) الدخل المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال فترة التقرير عملاً بالفقرة ٦٦أ؛

(ب ب) عكوسات مكون استرداد الخسارة المثبت عملاً بالفقرة ٦٦ب (انظر الفقرة ب١١٩و) طالما أن تلك العكوسات ليست تغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ج) التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، المقيسة بمعدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ج)، طالما كان التغير يتعلق بخدمة مستقبلية، وما لم:

(١) يكن التغير ناتجاً عن تغير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة لمجموعة عقود التأمين الأساس وذلك التغير لا يعدل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين الأساس؛ أو

(٢) يكن التغير ناتجاً عن تطبيق الفقرتين ٥٧ و٥٨ (بشأن العقود غير المجدية)، إذا كانت المنشأة تقيس مجموعة عقود التأمين الأساس بتطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين.

(د) أثر أي فروقات ناشئة في صرف العملة على هامش الخدمة التعاقدية؛

(هـ) المبلغ المثبت ضمن الربح أو الخسارة بسبب الخدمات المستلمة خلال الفترة، والذي يتم تحديده عن طريق تخصيص هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية فترة التقرير (قبل أي تخصيص) على مدار فترة التغطية الحالية والمتبقية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، عملاً بالفقرة ب١١٩.

٦٦أ يجب على المنشأة تعديل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، وبالتالي إثبات الدخل، عندما تقوم بإثبات خسارة عند الإثبات الأولي لمجموعة غير مجدية من عقود التأمين الأساس أو عند إضافة عقود تأمين أساس غير مجدية إلى المجموعة (انظر الفقرات ب١١٩ج-ب١١٩هـ).

٦٦ب يجب على المنشأة أن تنشئ (أو تعدِّل)، في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، مكوناً لاسترداد الخسارة يعبِّر عن استرداد الخسائر المثبتة عملاً بالفقرات ٦٦(ج)(١)-(٢) و٦٦أ. ويحدد مكون استرداد الخسارة المبالغ التي يتم عرضها ضمن الربح أو الخسارة على أنها عكوسات لاسترداد الخسائر من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها والمستبعدة نتيجة لذلك من تخصيص أقساط التأمين المدفوعة لمُعيد التأمين (انظر الفقرة ب١١٩و).

٦٧ إن التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، والتي تنتج عن التغيرات في مخاطر عدم الأداء من جانب مصدر عقد إعادة التأمين، لا تتعلق بالخدمة المستقبلية، ولا يجوز أن تؤدي إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية.

٦٨ لا يمكن أن تكون عقود إعادة التأمين عقوداً غير مجدية. وبناءً عليه، لا تنطبق عليها متطلبات الفقرات ٤٧–٥٢.

منهج تخصيص أقساط التأمين الخاص بعقود إعادة التأمين المحتفظ بها

٦٩ يجوز للمنشأة استخدام منهج تخصيص أقساط التأمين الموضح في الفقرات ٥٥ و٥٦ و٥٩ (بعد تعديله لإظهار خصائص عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تختلف عن عقود التأمين المصدرة، والتي منها على سبيل المثال توليد أو خفض المصروفات بدلاً من الإيرادات) لتبسيط قياس مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين عند نشأة المجموعة:

(أ) أن تتوقع المنشأة على نحو معقول أن القياس الناتج لن يغير بشكل جوهري نتيجة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٦٣–٦٨؛ أو

(ب) أن تكون فترة التغطية لكل عقد في مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (بما في ذلك تغطية التأمين الناشئة عن جميع أقساط التأمين الواقعة ضمن حدود العقد والمحددة في ذلك التاريخ عملاً بالفقرة ٣٤) سنة واحدة أو أقل.

٧٠ لا تستطيع المنشأة الوفاء بالشرط الوارد في الفقرة ٦٩(أ) إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة المجموعة حدوث تباين كبير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود من شأنه أن يؤثر على قياس الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية أثناء الفترة السابقة لتكبد إحدى المطالبات. ويزداد التباين في التدفقات النقدية المستقبلية تبعاً لما يلي، على سبيل المثال:

(أ) قدر التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأي مشتقات مدمجة في العقود؛

(ب) طول فترة التغطية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

٧٠أ في حالة قيام المنشأة بقياس مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها بتطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين، فيجب عليها تطبيق الفقرة ٦٦أ عن طريق تعديل المبلغ الدفتري للأصل المتعلق بالتغطية المتبقية بدلاً من تعديل هامش الخدمة التعاقدية.

عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية

٧١ لا يحتوي عقد الاستثمار ذو ميزات المشاركة الاختيارية على نقل لمخاطر التأمين المهمة. وبناءً عليه، يتم تعديل المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والمتعلقة بعقود التأمين لتطبيقها على عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية وفقاً لما يلي:

(أ) يكون تاريخ الإثبات الأولي (انظر الفقرتين ٢٥ و٢٨) هو تاريخ دخول المنشأة طرفاً في العقد.

(ب) تُعدَّل حدود العقد (انظر الفقرة ٣٤) بحيث تكون التدفقات النقدية واقعة ضمن حدود العقد إذا كانت ناتجة عن واجب جوهري للمنشأة بتسليم نقد في تاريخ حالي أو مستقبلي. ولا يقع على المنشأة أي واجب جوهري بتسليم نقد إذا كانت تمتلك القدرة العملية على تحديد سعر للوعد بتسليم النقد وكان ذلك السعر يُظهر تماماً أثر مبلغ النقد المتعهد به وما يرتبط به من مخاطر.

(ج) يُعدَّل تخصيص هامش الخدمة التعاقدية (انظر الفقرتين ٤٤(هـ) و٤٥(هـ)) بحيث يجب على المنشأة إثبات هامش الخدمة التعاقدية طوال مدة مجموعة العقود بطريقة منتظمة تُظهر أثر نقل خدمات الاستثمار بموجب العقد.

التعديل وإلغاء الإثبات

تعديل عقد التأمين

٧٢ في حالة تعديل أحكام عقد التأمين، على سبيل المثال عن طريق الاتفاق بين طرفي العقد أو بحدوث تغيير في اللوائح، فيجب على المنشأة إلغاء إثبات العقد الأصلي وإثبات العقد المعدل كعقد جديد، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ أو المعايير الأخرى المنطبقة، ولا يتم ذلك إلا في الحالات المذكورة في الفقرات من (أ) إلى (ج). ولا تُعد ممارسة أي من الحقوق المذكورة في أحكام العقد تعديلاً. وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

(أ) بافتراض أن الأحكام المعدلة كانت قد تم تضمينها عند نشأة العقد:

(١) فإن العقد المعدل كان سيتم استبعاده من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، عملاً بالفقرات ٣–٨أ؛ أو

(٢) فإن المنشأة كانت ستفصل المكونات المختلفة عن عقد التأمين المضيف عملاً بالفقرات ١٠–١٣، مما سيؤدي إلى إنشاء عقد تأمين مختلف كان سينطبق عليه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛ أو

(٣) فإن العقد المعدل كان سيكتسب حدوداً مختلفة بشكل كبير عملاً بالفقرة ٣٤؛ أو

(٤) فإن العقد المعدل كان سيتم تضمينه في مجموعة عقود مختلفة، عملاً بالفقرات ١٤-٢٤. أو

(ب) أن يكون العقد الأصلي قد استوفى تعريف عقد التأمين ذي ميزات المشاركة المباشرة، لكن العقد المعدل لم يعد مستوفياً لهذا التعريف، أو العكس بالعكس؛ أو

(ج) أن تكون المنشأة قد طبقت منهج تخصيص أقساط التأمين الوارد في الفقرات ٥٣–٥٩ أو الفقرتين ٦٩ و٧٠ على العقد الأصلي، لكن التعديلات ترتب عليها أن العقد لم يعد مستوفياً لضوابط التأهل لتطبيق ذلك المنهج المذكورة في الفقرة ٥٣ أو الفقرة ٦٩.

٧٣ في حالة عدم استيفاء أيٍ من حالات تعديل العقد المذكورة في الفقرة ٧٢، فيجب على المنشأة أن تعالج التغيرات في التدفقات النقدية بسبب التعديل على أنها تغيرات في التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود عن طريق تطبيق الفقرات ٤٠–٥٢.

إلغاء الإثبات

٧٤ يجب على المنشأة إلغاء إثبات عقد التأمين في إحدى الحالتين الآتيتين، وحدهما دون غيرهما:

(أ) التخلص من العقد، أي عند انقضاء الواجب المحدد في عقد التأمين أو الوفاء به أو إلغائه؛ أو

(ب) استيفاء أي من الحالات المذكورة في الفقرة ٧٢.

٧٥ عند التخلص من عقد التأمين، لا تصير المنشأة معرضة للخطر وبناءً عليه لا تكون مطالبة بنقل أي موارد اقتصادية للوفاء بعقد التأمين. فعلى سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بعملية من عمليات شراء إعادة التأمين، يجب عليها إلغاء إثبات عقد (عقود) التأمين الأساس فقط عندما تتخلص من عقد (عقود) التأمين الأساس.

٧٦ تقوم المنشأة بإلغاء إثبات عقد التأمين من داخل مجموعة العقود عن طريق تطبيق المتطلبات الآتية في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧:

(أ) تعديل التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة للمجموعة، لإلغاء القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية فيما يتعلق بالحقوق والواجبات التي تم إلغاء إثباتها من المجموعة، عملاً بالفقرتين ٤٠(أ)(١) و٤٠(ب)؛

(ب) تعديل هامش الخدمة التعاقدية الخاص بالمجموعة لمراعاة التغير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود الموضحة في الفقرة (أ)، بالقدر الذي تقتضيه الفقرتان ٤٤(ج) و٤٥(ج)، ما لم تنطبق الفقرة ٧٧؛

(ج) تعديل عدد وحدات التغطية الخاصة بخدمات عقد التأمين المتبقية المتوقعة لإظهار أثر وحدات التغطية الملغى إثباتها من المجموعة، واعتماد مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة على ذلك العدد المعدل، عملاً بالفقرة ب١١٩.

٧٧ عندما تقوم المنشأة بإلغاء إثبات عقد تأمين بسبب قيامها بنقل العقد لطرف ثالث أو عندما تقوم بإلغاء إثبات عقد تأمين وإثبات عقد جديد عملاً بالفقرة ٧٢، يجب على المنشأة القيام بما يلي، بدلاً من تطبيق الفقرة ٧٦(ب):

(أ) تعديل هامش الخدمة التعاقدية الخاص بالمجموعة التي أُلغي منها إثبات العقد، بالقدر الذي تقتضيه الفقرتان ٤٤(ج) و٤٥(ج)، لمراعاة الفرق بين الفقرة (١) أدناه من ناحية، وبين الفقرة (٢) أدناه فيما يتعلق بالعقود المنقولة لطرف ثالث أو الفقرة (٣) أدناه فيما يتعلق بالعقود الملغى إثباتها عملاً بالفقرة ٧٢ من ناحية أخرى:

(١) التغير في المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين الناتج عن إلغاء إثبات العقد، عملاً بالفقرة ٧٦(أ).

(٢) قسط التأمين الذي يفرضه الطرف الثالث.

(٣) قسط التأمين الذي كانت المنشأة ستفرضه لو أنها قد دخلت في عقد بأحكام تكافئ أحكام العقد الجديد في تاريخ تعديل العقد، ناقصاً أي قسط تأمين إضافي يتم فرضه بسبب التعديل.

(ب) قياس العقد الجديد المثبت عملاً بالفقرة ٧٢ بافتراض أن المنشأة قد استلمت قسط التأمين الموضح في الفقرة (أ)(٣) في تاريخ التعديل.

العرض في قائمة المركز المالي

٧٨ يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي المبلغ الدفتري لمحافظ:

(أ) عقود التأمين المصدرة التي تُعد أصولاً؛

(ب) عقود التأمين المصدرة التي تُعد التزامات؛

(ج) عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تُعد أصولاً؛

(د) عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تُعد التزامات.

٧٩ يجب على المنشأة تضمين أي أصول مثبتة عملاً بالفقرة ٢٨ب فيما يتعلق بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين في المبلغ الدفتري لمحافظ عقود التأمين المصدرة ذات الصلة، وتضمين أي أصول أو التزامات تتعلق بالتدفقات النقدية ذات الصلة بمحافظ عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (انظر الفقرة ٦٥(ب)) في المبلغ الدفتري لمحافظ عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الإثبات والعرض في قائمة (قوائم) الأداء المالي (الفقرات ب١٢٠–ب١٣٦)

٨٠ **عملاً بالفقرتين ٤١ و٤٢، يجب على المنشأة تقسيم المبالغ المثبتة في قائمة (قوائم) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (يُشار إليها فيما يلي بلفظ قائمة (قوائم) الأداء المالي) إلى ما يلي:**

(أ) **نتيجة خدمات التأمين (الفقرات ٨٣–٨٦)، والتي تشمل إيراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين؛**

(ب) **دخل أو مصروفات تمويل التأمين (الفقرات ٨٧-٩٢).**

٨١ لا يُطلب من المنشأة تقسيم التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بين نتيجة خدمات التأمين ودخل أو مصروفات تمويل التأمين. وفي حالة عدم قيام المنشأة بمثل هذا التقسيم، فيجب عليها أن تدرج كامل التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية على أنه جزء من نتيجة خدمات التأمين.

٨٢ **يجب على المنشأة عرض دخل أو مصروفات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها بشكل منفصل عن مصروفات أو دخل عقود التأمين المصدرة.**

نتيجة خدمات التأمين

٨٣ **يجب على المنشأة أن تعرض ضمن الربح أو الخسارة إيراد التأمين الناتج عن مجموعات عقود التأمين المصدرة. ويجب أن يعبِّر إيراد التأمين عن تقديم الخدمات الناشئة عن مجموعة عقود التأمين بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق في الحصول عليه في مقابل تقديم تلك الخدمات. وتحدد الفقرات ب١٢٠–ب١٢٧ كيفية قيام المنشأة بقياس إيراد التأمين.**

٨٤ **يجب على المنشأة أن تعرض ضمن الربح أو الخسارة مصروفات خدمات التأمين الناتجة عن مجموعة عقود التأمين المصدرة، ويشمل ذلك المطالبات المتكبدة (باستثناء دفعات سداد مكونات الاستثمار) ومصروفات خدمات التأمين الأخرى المتكبدة والمبالغ الأخرى الموضحة في الفقرة ١٠٣(ب).**

٨٥ **يجب أن يُستثنى من إيراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين المعروضين ضمن الربح أو الخسارة أي مكونات استثمار. ولا يجوز للمنشأة عرض المعلومات المتعلقة بأقساط التأمين ضمن الربح أو الخسارة إذا كانت تلك المعلومات غير متسقة مع الفقرة ٨٣.**

٨٦ يجوز للمنشأة عرض الدخل أو المصروفات الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (انظر الفقرات ٦٠-٧٠أ)، بخلاف دخل أو مصروفات تمويل التأمين، كمبلغ واحد؛ أو يجوز لها أن تعرض بشكل منفصل المبالغ المستردة من مُعيد التأمين ومخصصاً لأقساط التأمين المدفوعة التي تعطي معاً مبلغاً صافياً يساوي ذلك المبلغ الواحد. وفي حالة قيام المنشأة بعرض المبالغ المستردة من مُعيد التأمين ومخصص أقساط التأمين المدفوعة بشكل منفصل، فيجب عليها:

(أ) معالجة التدفقات النقدية من إعادة التأمين المتوقفة على المطالبات المستحقة على العقود الأساس على أنها جزء من المطالبات المتوقع تعويضها بموجب عقد إعادة التأمين المحتفظ به؛

(ب) معالجة المبالغ المستحقة من مُعيد التأمين التي تتوقع المنشأة استلامها والتي لا تتوقف على المطالبات الخاصة بالعقود الأساس (على سبيل المثال، بعض أنواع عمولات التنازل) على أنها تخفيض في أقساط التأمين التي سيتم دفعها لمعيد التأمين؛

(ب أ) معالجة المبالغ المثبتة فيما يتعلق باسترداد الخسائر عملاً بالفقرات ٦٦(ج)(١)-(٢) و٦٦أ و٦٦ب على أنها مبالغ مستردة من مُعيد التأمين؛

(ج) عدم عرض مخصص أقساط التأمين المدفوعة على أنه انخفاض في الإيراد.

دخل أو مصروفات تمويل التأمين (انظر الفقرات ب١٢٨-ب١٣٦)

٨٧ **يشمل دخل أو مصروفات تمويل التأمين التغير في المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين الناتج عن:**

(أ) **أثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات في القيمة الزمنية للنقود؛**

(ب) **و أثر المخاطر المالية والتغيرات في المخاطر المالية؛ ولكن**

(ج) **مع استثناء أي تغيرات تطرأ على مجموعات عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، يكون من شأنها أن تعدل هامش الخدمة التعاقدية لكنها لن تفضي إلى ذلك عند تطبيق الفقرات ٤٥(ب)(٢) أو ٤٥(ب)(٣) أو ٤٥(ج)(٢) أو ٤٥(ج)(٣). فهذه التغيرات يتم تضمينها في مصروفات خدمات التأمين.**

٨٧أ **يجب على المنشأة تطبيق:**

(أ) **الفقرة ب١١٧أ على مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين، الناشئ عن تطبيق الفقرة ب١١٥ (تقليص المخاطر)؛**

(ب) **الفقرتين ٨٨ و٨٩ على جميع مبالغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين الأخرى.**

٨٨ **عند تطبيق الفقرة ٨٧أ(ب)، وما لم تنطبق الفقرة ٨٩، يجب على المنشأة أن تختار عند تطبيق السياسة المحاسبية بين:**

(أ) **تضمين دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة في الربح أو الخسارة؛ أو**

(ب) **تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة لتدرج المنشأة ضمن الربح أو الخسارة مبلغاً يتم تحديده عن طريق تطبيق تخصيص منتظم لإجمالي دخل أو مصروفات تمويل التأمين المتوقع طوال مدة مجموعة العقود، عملاً بالفقرات ب١٣٠–ب١٣٣.**

٨٩ **عند تطبيق الفقرة ٨٧أ(ب)، فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، والتي تحتفظ لها المنشأة بالبنود الأساس، يجب على المنشأة أن تختار عند تطبيق السياسة المحاسبية بين:**

(أ) **تضمين دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة في الربح أو الخسارة؛ أو**

(ب) **تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة لتدرج المنشأة ضمن الربح أو الخسارة مبلغاً يزيل عدم التماثل المحاسبي مع الدخل أو المصروفات المدرجة ضمن الربح أو الخسارة على البنود الأساس المحتفظ بها، عملاً بالفقرات ب١٣٤–ب١٣٦.**

٩٠ **في حالة اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية الموضحة في الفقرة ٨٨(ب) أو في الفقرة ٨٩(ب)، يجب عليها أن تدرج ضمن الدخل الشامل الآخر الفرق بين دخل أو مصروفات تمويل التأمين الذي يتم قياسه على الأساس الموضح في هاتين الفقرتين وإجمالي دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة.**

٩١ **في حالة قيام المنشأة بنقل مجموعة من عقود التأمين أو إلغاء إثبات عقد تأمين عملاً بالفقرة ٧٧:**

(أ) **يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف أي مبالغ متبقية للمجموعة (أو العقد) سبق إثباتها في الدخل الشامل الآخر بسبب اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية الموضحة في الفقرة ٨٨(ب)، ضمن الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية").**

(ب) **لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أي مبالغ متبقية للمجموعة (أو العقد) سبق إثباتها في الدخل الشامل الآخر بسبب اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية الموضحة في الفقرة ٨٩(ب)، ضمن الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).**

٩٢ تقضي الفقرة ٣٠ بأن تقوم المنشأة بمعالجة عقد التأمين على أنه بند نقدي بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ لغرض ترجمة بنود صرف العملات الأجنبية إلى العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة. وتقوم المنشأة بتضمين فروقات أسعار الصرف الناشئة عن التغيرات في المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين في قائمة الربح أو الخسارة، ما لم تكن تلك الفروقات تتعلق بتغيرات، في المبلغ الدفتري لمجموعة

عقود التأمين، مدرجة في الدخل الشامل الآخر عملاً بالفقرة ٩٠، ففي هذه الحالة يجب تضمين فروقات أسعار الصرف في الدخل الشامل الآخر.

الإفصاح

٩٣ **الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة ضمن الإيضاحات عن معلومات توفر، جنباً إلى جنب مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وتحقيقاً لذلك الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعيّة وكمّية عمّا يلي:**

(أ) **المبالغ المثبتة في قوائمها المالية بشأن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر الفقرات ٩٧–١١٦)؛**

(ب) **الاجتهادات المهمة، والتغيرات في تلك الاجتهادات، التي جرت عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر الفقرات ١١٧–١٢٠)؛**

(ج) **طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر الفقرات ١٢١-١٣٢).**

٩٤ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم للوفاء بهدف الإفصاح ومدى التركيز الذي ينبغي إيلاؤه لكلٍ من المتطلبات المختلفة. وإذا كانت الإفصاحات المقدمة، عملاً بالفقرات ٩٧-١٣٢، غير كافية لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة ٩٣، فيجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلزم من معلومات إضافية لتحقيق ذلك الهدف.

٩٥ يجب على المنشأة تجميع المعلومات مع بعضها أو تقسيمها بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة سواءً بإدراج قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بالجمع بين بنود ذات خصائص مختلفة.

٩٦ توضح الفقرات ٢٩–٣١ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ المتطلبات المتعلقة بالأهمية النسبية وتجميع المعلومات مع بعضها. ومن أمثلة أسس التجميع التي قد تكون مناسبة للمعلومات المفصح عنها فيما يتعلق بعقود التأمين ما يلي:

(أ) نوع العقد (على سبيل المثال، فئات المنتجات الرئيسة)؛ أو

(ب) المنطقة الجغرافية (على سبيل المثال، البلد أو المنطقة)؛ أو

(ج) القطاع الذي يتم التقرير عنه، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".

توضيح المبالغ المثبتة

٩٧ من بين الإفصاحات المطلوبة بمقتضى الفقرات ٩٨-١٠٩أ، وحدها الإفصاحات الواردة في الفقرات ٩٨–١٠٠ و١٠٢ و١٠٣ و١٠٥-١٠٥ب و١٠٩أ هي التي تنطبق على العقود التي طُبِّق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين. وإذا استخدمت المنشأة منهج تخصيص أقساط التأمين، فيجب عليها أن تفصح أيضاً عن:

(أ) الضوابط التي قامت باستيفائها من بين تلك المذكورة في الفقرتين ٥٣ و٦٩؛

(ب) ما إذا كانت تقوم بإدخال تعديلات لمراعاة القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية عملاً بالفقرات ٥٦ و٥٧(ب) و٥٩(ب)؛

(ج) الطريقة التي اختارتها لإثبات التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عملاً بالفقرة ٥٩(أ).

٩٨ يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقات توضح طريقة تغير صافي المبالغ الدفترية للعقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ خلال الفترة بسبب التدفقات النقدية والدخل والمصروفات المثبتة في قائمة (قوائم) الأداء المالي. ويجب الإفصاح عن مطابقات منفصلة لعقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها. ويجب على المنشأة تكييف المتطلبات الواردة في الفقرات ١٠٠–١٠٩

لإظهار ميزات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تختلف عن عقود التأمين المصدرة؛ على سبيل المثال توليد المصروفات أو انخفاضها بدلاً من الإيراد.

٩٩ يجب على المنشأة تقديم معلومات كافية في المطابقات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحديد التغيرات الناشئة عن التدفقات النقدية والمبالغ المثبتة في قائمة (قوائم) الأداء المالي. ومن أجل الالتزام بهذا المتطلب، يجب على المنشأة:

(أ) أن تفصح، في جدول، عن المطابقات الموضحة في الفقرات ١٠٠-١٠٥ب؛

(ب) أن تعرض فيما يخص كل مطابقة صافي المبالغ الدفترية في بداية ونهاية الفترة، مقسمة إلى إجمالي لمحافظ العقود التي تُعد أصولاً وإجمالي لمحافظ العقود التي تُعد التزامات، وبما يساوي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي عملاً بالفقرة ٧٨.

١٠٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقات بدءاً من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي لكل مما يلي بشكل منفصل:

(أ) صافي الالتزامات (أو الأصول) لمكون التغطية المتبقية، مع استثناء أي مكون خسارة.

(ب) أي مكون خسارة (انظر الفقرات ٤٧–٥٢ والفقرتين ٥٧ و٥٨).

(ج) الالتزامات المتعلقة بالمطالبات المتكبدة. وفيما يخص عقود التأمين التي طُبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين المبين في الفقرات ٥٣–٥٩ أو ٦٩–٧٠أ، يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقات منفصلة لما يلي:

(١) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية؛

(٢) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

١٠١ فيما يخص عقود التأمين بخلاف تلك التي طُبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين المبين في الفقرات ٥٣–٥٩ أو ٦٩–٧٠أ، يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن مطابقات بدءاً من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي لكل مما يلي بشكل منفصل:

(أ) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية؛

(ب) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(ج) هامش الخدمة التعاقدية.

١٠٢ يتمثل الهدف من المطابقات المشار إليها في الفقرتين ١٠٠ و١٠١ في تقديم أنواع مختلفة من المعلومات حول نتيجة خدمات التأمين.

١٠٣ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في المطابقات المطلوبة في الفقرة ١٠٠ عن كل من المبالغ الآتية المرتبطة بالخدمات، عند الانطباق:

(أ) إيراد التأمين.

(ب) مصروفات خدمات التأمين، على أن توضح بشكل منفصل:

(١) المطالبات المتكبدة (باستثناء مكونات الاستثمار) ومصروفات خدمات التأمين الأخرى المتكبدة؛

(٢) استنفاد التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين؛

(٣) التغيرات المرتبطة بالخدمة السابقة، أي التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة؛

(٤) التغيرات المرتبطة بالخدمة المستقبلية، أي الخسائر من مجموعات العقود غير المجدية وعكوسات مثل تلك الخسائر.

(ج) مكونات الاستثمار المستثناة من إيراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين (مقرونة بالمبالغ المستردة من الأقساط ما لم تكن تلك المبالغ معروضة كجزء من التدفقات النقدية خلال الفترة الموضحة في الفقرة ١٠٥(أ)(١)).

١٠٤ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في المطابقات المطلوبة في الفقرة ١٠١ عن كل من المبالغ الآتية المرتبطة بالخدمات، عند الانطباق:

(أ) التغيرات المرتبطة بالخدمة المستقبلية، عملاً بالفقرات ب٩٦–ب١١٨، على أن توضح بشكل منفصل:

(١) التغيرات في التقديرات التي تؤدي إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية؛

(٢) التغيرات في التقديرات التي لا تؤدي إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية، أي الخسائر في مجموعات العقود غير المجدية وعكوسات مثل تلك الخسائر؛

(٣) آثار العقود المثبتة بشكل أولي في الفترة.

(ب) التغيرات المرتبطة بالخدمة الحالية، أي:

(١) مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة لإظهار أثر نقل الخدمات؛

(٢) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية الذي لا يتعلق بخدمة مستقبلية أو خدمة سابقة؛

(٣) التعديلات بناءً على واقع التجربة (انظر الفقرتين ب٩٧(ج) وب١١٣(أ))، مع استبعاد المبالغ المتعلقة بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية المتضمنة في البند (٢).

(ج) التغيرات المرتبطة بالخدمة السابقة، أي التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالمطالبات المتكبدة (انظر الفقرتين ب٩٧(ب) وب١١٣(أ)).

١٠٥ لإنجاز المطابقات المنصوص عليها في الفقرتين ١٠٠ و١٠١، يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً بشكل منفصل عن كل من المبالغ الآتية غير المرتبطة بالخدمات المقدمة في الفترة، عند الانطباق:

(أ) التدفقات النقدية خلال الفترة، بما في ذلك:

(١) أقساط التأمين المستلمة فيما يخص عقود التأمين المصدرة (أو المدفوعة فيما يخص عقود إعادة التأمين المحتفظ بها)؛

(٢) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين؛

(٣) المطالبات المتكبدة التي تم دفعها ومصروفات خدمات التأمين الأخرى التي تم دفعها فيما يخص عقود التأمين المصدرة (أو التي تم استردادها بموجب عقود إعادة التأمين المحتفظ بها)، باستثناء التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين.

(ب) أثر التغيرات في مخاطر عدم الأداء من جانب مُصدِر عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ج) دخل أو مصروفات تمويل التأمين؛

(د) أي بنود مستقلة إضافية قد تكون ضرورية لفهم التغير في صافي المبلغ الدفتري لعقود التأمين.

١٠٥أ يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقة، من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي، للأصول المثبتة عملاً بالفقرة ٢٨ب للتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين. ويجب على المنشأة تجميع معلومات المطابقة بمستوى يتفق مع مستوى مطابقة عقود التأمين، عملاً بالفقرة ٩٨.

١٠٥ب يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠٥أ عن أية خسائر هبوط وأية عكوسات لخسائر الهبوط مثبتة عملاً بالفقرتين ٢٨هـ و٢٨و.

١٠٦ فيما يخص عقود التأمين المصدرة بخلاف تلك التي طُبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين المبين في الفقرات ٥٣–٥٩، يجب على المنشأة أن تفصح عن تحليل لإيراد التأمين المثبت في الفترة بما يشمل ما يلي:

(أ) المبالغ المتعلقة بالتغيرات في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية، كما هي محددة في الفقرة ب١٢٤، مع الإفصاح بشكل منفصل عمّا يلي:

(١) مصروفات خدمات التأمين المتكبدة أثناء الفترة كما هي محددة في الفقرة ب١٢٤(أ)؛

(٢) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، كما هو محدد في الفقرة ب١٢٤(ب)؛

(٣) مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة بسبب نقل خدمات عقد التأمين خلال الفترة، كما هو محدد في الفقرة ب١٢٤(ج)؛

(٤) المبالغ الأخرى، إن وجدت، على سبيل المثال، التعديلات بناءً على واقع التجربة تبعاً لمقبوضات أقساط التأمين بخلاف تلك المتعلقة بالخدمة المستقبلية كما هو محدد في الفقرة ب١٢٤(د).

(ب) الجزء المخصص من أقساط التأمين المتعلقة باسترداد التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (انظر الفقرة ب١٢٥).

١٠٧ فيما يخص عقود التأمين بخلاف تلك التي طُبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين الموضح في الفقرات ٥٣–٥٩ أو ٦٩–٧٠أ، يجب على المنشأة أن تفصح عن الأثر الواقع على قائمة المركز المالي بسبب عقود التأمين المصدرة بشكل منفصل عن عقود إعادة التأمين المحتفظ بها المثبتة بشكل أولي في الفترة، بما يوضح أثر هذه العقود عند الإثبات الأولي على ما يلي:

(أ) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، والتي توضح بشكل منفصل مبلغ التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين؛

(ب) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة؛

(ج) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(د) هامش الخدمة التعاقدية.

١٠٨ في الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠٧، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن المبالغ الناتجة عن:

(أ) العقود المقتناة من منشآت أخرى في عمليات نقل عقود التأمين أو تجميع الأعمال؛

(ب) مجموعات العقود التي تُعد غير مجدية.

١٠٩ فيما يخص عقود التأمين بخلاف تلك التي طُبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين الموضح في الفقرات ٥٣–٥٩ أو ٦٩-٧٠أ، يجب على المنشأة أن تفصح عن الوقت الذي تتوقع أن تثبت فيه هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية فترة التقرير ضمن الربح أو الخسارة كمّياً، في نطاقات زمنية مناسبة. ويجب تقديم مثل هذه المعلومات بشكل منفصل لكل من عقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

١٠٩أ يجب على المنشأة أن تفصح كمّياً، في نطاقات زمنية مناسبة، عن الوقت الذي تتوقع أن تقوم فيه بإلغاء إثبات الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عملاً بالفقرة ٢٨ ج.

دخل أو مصروفات تمويل التأمين

١١٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين في فترة التقرير، وأن توضحه. ويجب على المنشأة أن توضح بشكل خاص العلاقة بين دخل أو مصروفات تمويل التأمين وعائد الاستثمار على أصولها، لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم موارد دخل أو مصروفات التمويل المثبتة ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

١١١ فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، يجب على المنشأة توضيح بنية البنود الأساس والإفصاح عن قيمتها العادلة.

١١٢ فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، إذا اختارت المنشأة عدم تعديل هامش الخدمة التعاقدية تبعاً لبعض التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، عملاً بالفقرة ب١١٥، يجب عليها أن تفصح عن أثر ذلك الاختيار على تعديل هامش الخدمة التعاقدية في الفترة الحالية.

١١٣ فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، إذا قامت المنشأة بتغيير أساس تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، عملاً بالفقرة ب١٣٥، فيجب عليها أن تفصح، في الفترة التي حدث فيها التغيير في المنهج، عمّا يلي:

(أ) السبب في ضرورة قيام المنشأة بتغيير أساس التقسيم؛

(ب) مبلغ أي تعديل لكل بند مستقل متأثر في القوائم المالية؛

(ج) المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين التي طُبق عليها التغير في تاريخ التغير.

المبالغ عند التحول

١١٤ يجب على المنشأة أن تقدم إفصاحات تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تحديد أثر مجموعات عقود التأمين المقيسة في تاريخ التحول بتطبيق المنهج الرجعي المعدل (انظر الفقرات ج٦–ج١٩أ) أو منهج القيمة العادلة (انظر الفقرات ج٢٠–ج٢٤ب) على هامش الخدمة التعاقدية وإيراد التأمين في الفترات اللاحقة. ومن ثمّ، يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة هامش الخدمة التعاقدية بتطبيق الفقرة ١٠١(ج)، ومبلغ إيراد التأمين بتطبيق الفقرة ١٠٣(أ)، بشكل منفصل لكل من:

(أ) عقود التأمين الموجودة في تاريخ التحول التي طبقت عليها المنشأة المنهج الرجعي المعدل؛

(ب) عقود التأمين الموجودة في تاريخ التحول التي طبقت عليها المنشأة منهج القيمة العادلة؛

(ج) جميع عقود التأمين الأخرى.

١١٥ فيما يخص جميع الفترات التي تمت فيها الإفصاحات عملاً بالفقرة ١١٤(أ) أو ١١٤(ب)، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأهمية الطرق المستخدمة والاجتهادات المطبقة في تحديد مبالغ التحول، يجب على المنشأة شرح الطريقة التي حددت بها قياس عقود التأمين في تاريخ التحول.

١١٦ تقوم المنشأة التي تختار تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر بتطبيق الفقرات ج١٨(ب) وج١٩(ب) وج٢٤(ب) وج٢٤(ج) لتحديد الفرق التراكمي بين دخل أو مصروف تمويل التأمين الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة وإجمالي دخل أو مصروفات تمويل التأمين في تاريخ التحول لمجموعات عقود التأمين التي ينطبق عليها التقسيم. وفيما يخص جميع الفترات التي توجد فيها مبالغ محددة عملاً بهذه الفقرات، يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة بدءاً من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي للمبالغ التراكمية التي تم تضمينها في الدخل الشامل الآخر للأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بمجموعات عقود التأمين. ويجب أن تتضمن المطابقة، على سبيل المثال، المكاسب أو الخسائر المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمكاسب والخسائر المثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترات السابقة والتي أُعيد تصنيفها خلال الفترة إلى الربح أو الخسارة.

الاجتهادات المهمة عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧

١١٧ يجب على المنشأة أن تفصح عن الاجتهادات المهمة والتغيرات في الاجتهادات التي جرت عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. وبصفة خاصة، يجب على المنشأة أن تفصح عن المدخلات والافتراضات وأساليب التقدير المستخدمة، بما في ذلك:

(أ) الطرق المستخدمة لقياس عقود التأمين الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ وآليات تقدير المدخلات في تلك الطرق. وما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، يجب على المنشأة أيضاً أن تقدم معلومات كمية حول تلك المدخلات.

(ب) أي تغيرات في الطرق والآليات الخاصة بتقدير المدخلات المستخدمة لقياس العقود، وسبب كل تغير، ونوع العقود المتأثرة.

(ج) بالقدر غير المغطى في البند (أ)، المنهج المستخدم:

(١) لتمييز التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن ممارسة السلطة التقديرية عن التغيرات الأخرى في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية للعقود التي بدون ميزات المشاركة المباشرة (انظر الفقرة ب٩٨)؛

(٢) لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت التغيرات في هذا التعويض مقسمة إلى مكون لخدمات التأمين ومكون لتمويل التأمين أم أنها معروضة بشكل كلي في نتيجة خدمات التأمين؛

(٣) لتحديد معدلات الخصم؛

(٤) لتحديد مكونات الاستثمار؛

(٥) لتحديد الوزن النسبي للمنافع التي توفرها تغطية التأمين وخدمة عائد الاستثمار أو تغطية التأمين والخدمة المتعلقة بالاستثمار (انظر الفقرات ب١١٩–ب١١٩ب).

١١٨ إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين إلى مبالغ معروضة ضمن الربح أو الخسارة ومبالغ معروضة ضمن الدخل الشامل الآخر، عملاً بالفقرة ٨٨(ب) أو الفقرة ٨٩(ب)، يجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح للطرق المستخدمة لتحديد دخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الربح أو الخسارة.

١١٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن مستوى الثقة المستخدم لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية. فإذا استخدمت المنشأة أسلوباً آخراً خلاف أسلوب مستوى الثقة لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، وجب عليها الإفصاح عن الأسلوب المستخدم ومستوى الثقة المقابل لنتائج ذلك الأسلوب.

١٢٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن منحنى العائد (أو نطاق منحنيات العائد) المستخدم لخصم التدفقات النقدية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس، عملاً بالفقرة ٣٦. وعندما تقدم المنشأة هذا الإفصاح بشكل مُجمَّع لعدد من مجموعات عقود التأمين، يجب عليها تقديم هذه الإفصاحات في شكل متوسطات مرجحة، أو نطاقات ضيقة نسبياً.

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن العقود الو اقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧

١٢١ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكِّن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ ومبلغ هذه التدفقات وتوقيتها وعدم تأكدها. وتحتوي الفقرات ١٢٢–١٣٢ على متطلبات للإفصاحات التي عادةً ما تكون ضرورية للوفاء بهذا المتطلب.

١٢٢ تركز هذه الإفصاحات على المخاطر التأمينية والمالية الناشئة عن عقود التأمين وكيفية إدارتها. وتشمل المخاطر المالية عادةً، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

١٢٣ إذا كانت المعلومات المفصح عنها فيما يتعلق بتعرض المنشأة للمخاطر في نهاية فترة التقرير غير معبّرة عن تعرضها للمخاطر خلال الفترة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن السبب في عدم اعتبار التعرض في نهاية الفترة تعرضاً معبراً، وأن تفصح عن معلومات إضافية معبّرة عن تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة.

١٢٤ فيما يخص كل نوع من المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) التعرضات للمخاطر وكيفية نشأتها؛

(ب) أهداف المنشأة وسياساتها وآلياتها فيما يتعلق بإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛

(ج) أي تغيرات في (أ) أو (ب) عن الفترة السابقة.

١٢٥ فيما يخص كل نوع من المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) معلومات كمّية موجزة عن تعرضها لتلك المخاطر في نهاية فترة التقرير. ويجب أن يكون هذا الإفصاح قائماً على المعلومات المقدمة داخلياً لكبار موظفي الإدارة بالمنشأة.

(ب) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ١٢٧–١٣٢، طالما أنها غير مقدمة عملاً بالبند (أ) من هذه الفقرة.

١٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بأثر الأطر التنظيمية التي تعمل فيها؛ مثل الحد الأدنى لمتطلبات رأس المال أو ضمانات معدل الفائدة المطلوبة. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق الفقرة ٢٠ عند تحديد مجموعات عقود التأمين التي تطبق عليها متطلبات الإثبات والقياس الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، وجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

جميع أنواع المخاطر — تركزات المخاطر

١٢٧ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتركزات المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، بما في ذلك وصف للكيفية التي تحدد بها المنشأة التركزات ووصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركز (مثل نوع الحدث المغطى

بالتأمين أو الصناعة أو المنطقة الجغرافية أو العملة). وقد تنشأ تركزات المخاطر المالية، على سبيل المثال، من ضمانات معدل الفائدة التي تدخل حيز النفاذ بنفس المستوى لعدد كبير من العقود. وقد تنشأ تركزات المخاطر المالية أيضاً من تركزات للمخاطر غير المالية؛ كأن تقوم المنشأة على سبيل المثال بتقديم حماية ضد المسؤولية عن منتج لشركات الأدوية مع احتفاظها في نفس الوقت باستثمارات في تلك الشركات.

مخاطر التأمين والسوق - تحليل الحساسية

١٢٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالحساسية تجاه التغيرات في متغيرات المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومن أجل الالتزام بهذا المتطلب، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تحليل للحساسية يظهر كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية سيتأثران بالتغيرات في متغيرات المخاطر التي كانت محتملة بشكل معقول في نهاية فترة التقرير:

(١) فيما يخص مخاطر التأمين - بما يوضح الأثر على عقود التأمين المصدرة، قبل وبعد تقليص المخاطر من خلال عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(٢) فيما يخص كل نوع من أنواع مخاطر السوق - بطريقة توضح العلاقة بين الحساسية تجاه التغيرات في متغيرات المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وتلك الناشئة عن الأصول المالية التي تحتفظ بها المنشأة.

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية، وأسباب مثل هذه التغيرات.

١٢٩ إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل حساسية يوضح كيفية تأثر المبالغ المختلفة عن تلك المحددة في الفقرة ١٢٨(أ) بالتغيرات في متغيرات المخاطر واستخدمت ذلك التحليل لإدارة المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، فيجوز لها استخدام ذلك التحليل بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة ١٢٨(أ). كما يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) توضيح للطريقة المستخدمة في إعداد مثل هذا التحليل الخاص بالحساسية، والمعلمات والافتراضات الرئيسية التي استندت إليها المعلومات المقدمة؛

(ب) توضيح لهدف الطريقة المستخدمة ولأي قيود قد تفضي إلى المعلومات المقدمة.

مخاطر التأمين - تطور المطالبات

١٣٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة لمبلغ المطالبات غير المخصوم (أي تطور المطالبات). ويجب أن يبدأ الإفصاح المتعلق بتطور المطالبات من الفترة التي نشأت فيها أول مطالبة (مطالبات) جوهرية والتي لا يزال يوجد بشأنها عدم تأكد حول مبلغ مدفوعات المطالبات وتوقيتها في نهاية فترة التقرير؛ ولكن لا يلزم أن تعود بداية الإفصاح لأكثر من ١٠ سنوات قبل نهاية فترة التقرير. ولا يُطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتطور المطالبات التي تزول عادة حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ مدفوعاتها وتوقيتها خلال سنة واحدة. ويجب على المنشأة أن تطابق الإفصاح المتعلق بتطور المطالبات بمجموع المبلغ الدفتري لمجموعات عقود التأمين، الذي تفصح عنه المنشأة عند تطبيق الفقرة ١٠٠(ج).

المخاطر الائتمانية ـــ معلومات أخرى

١٣١ فيما يخص المخاطر الائتمانية التي تنشأ عن العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) المبلغ الذي يعبر على أحسن وجه عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير، بشكل منفصل لعقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ب) المعلومات المتعلقة بالجودة الائتمانية لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تُعد أصولاً.

مخاطر السيولة — معلومات أخرى

١٣٢ فيما يخص مخاطر السيولة الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) وصف لكيفية إدارتها لمخاطر السيولة.

(ب) تحليلات منفصلة لآجال الاستحقاق الخاصة بمحافظ عقود التأمين المصدرة التي تُعد التزامات ومحافظ عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تُعد التزامات على أن توضح تلك التحليلات بحد أدنى صافي التدفقات النقدية للمحافظ لكل سنة من السنوات الخمس الأولى بعد تاريخ التقرير وبشكل مجمع بعد السنوات الخمس الأولى. والمنشأة ليست مطالبة بأن تُضمّن في هذه التحليلات الالتزامات المتعلقة بالتغطية المتبقية المقيسة عملاً بالفقرات ٥٥–٥٩ والفقرات ٦٩-١٧٠أ. ويجوز أن تكون التحليلات في صورة:

(١) تحليل، بحسب التوقيت المقدر، لصافي التدفقات النقدية التعاقدية غير المخصومة المتبقية؛ أو

(٢) تحليل، بحسب التوقيت المقدر، لتقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) المبالغ المستحقة السداد عند الطلب، مع توضيح العلاقة بين مثل هذه المبالغ والمبلغ الدفتري لمحافظ العقود ذات الصلة، في حالة عدم الإفصاح عنها عملاً بالبند (ب) من هذه الفقرة.

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين".

هامش الخدمة التعاقدية هو أحد مكونات المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام الخاص بمجموعة من عقود التأمين، وهو يمثل الربح غير المكتسب الذي ستقوم المنشأة بإثباته عندما تقدم خدمات عقد التأمين بموجب عقود التأمين الموجودة ضمن المجموعة.

فترة التغطية هي الفترة التي تقدم خلالها المنشأة خدمات عقد التأمين. وتشمل هذه الفترة خدمات عقد التأمين التي تتعلق بجميع أقساط التأمين الواقعة ضمن حدود عقد التأمين.

التعديل بناءً على و اقع التجربة هو الفرق بين:

(أ) التقدير الذي كان في بداية الفترة للمبالغ المتوقعة خلال الفترة والتدفقات النقدية الفعلية خلال الفترة، لمقبوضات أقساط التأمين (وأي تدفقات نقدية ذات صلة مثل التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين وضرائب أقساط التأمين)؛ أو

(ب) التقدير الذي كان في بداية الفترة للمبالغ المتوقع تكبدها خلال الفترة والمبالغ الفعلية المتكبدة خلال الفترة، لمصروفات خدمات التأمين (باستثناء مصروفات اقتناء عقود التأمين).

المخاطر المالية هي مخاطر حدوث تغير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من معدلات فائدة محددة، أو أسعار أدوات مالية محددة، أو أسعار سلع محددة، أو أسعار صرف عملة محددة، أو مؤشرات أسعار أو معدلات محددة، أو تصنيفات ائتمانية محددة أو مؤشرات ائتمانية محددة، أو أي متغيرات أخرى، شريطة أنه إذا كان المتغير غير مالي ألا يكون ذلك المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد.

التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود هو تقدير صريح وغير متحيز ومرجح بالاحتمالات (أي قيمة متوقعة) للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة مطروحاً منها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة التي ستنتج عند وفاء المنشأة بعقود التأمين، بما في ذلك التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

مجموعة عقود التأمين هي مجموعة من عقود التأمين، ناتجة عن تقسيم محفظة عقود التأمين بحد أدنى إلى عقود مصدرة خلال فترة لا تزيد عن سنة واحدة وتكون عند الإثبات الأولي:

(أ) غير مجدية، إن وجدت؛ أو

(ب) لا توجد احتمالية معتبرة لتصبح غير مجدية في وقت لاحق، إن وجدت؛ أو

(ج) غير واقعة في أي من الفئة (أ) أو (ب)، إن وجدت.

التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين هي التدفقات النقدية الناتجة عن تكاليف بيع مجموعة عقود التأمين (المصدرة أو المتوقع إصدارها) والاكتتاب فيها وبدئها والتي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى محفظة عقود التأمين التي تنتمي إليها المجموعة. وتشتمل مثل هذه التدفقات النقدية على التدفقات النقدية التي لا يمكن عزوها بشكل مباشر إلى فرادى العقود أو مجموعات عقود التأمين الواقعة ضمن المحفظة.

عقد التأمين هو عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المصدر) مخاطر تأمين مهمة من طرف آخر (حامل الوثيقة) وذلك من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد وغير مؤكد (الحدث المُغطى بالتأمين) بشكل سلبي على حامل الوثيقة.

خدمات عقد التأمين

الخدمات التالية التي تقدمها المنشأة إلى حامل وثيقة عقد التأمين:

(أ) التغطية للحدث المغطى بالتأمين (تغطية التأمين)؛

(ب) فيما يخص عقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة، توليد عائد استثمار لحامل الوثيقة، عند الاقتضاء (خدمة عائد الاستثمار)؛

(ج) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، إدارة البنود الأساس بالنيابة عن حامل الوثيقة (الخدمة المتعلقة بالاستثمار).

عقد التأمين ذو ميزات المشاركة المباشرة

هو عقد تأمين عند نشأته:

(أ) تحدد الأحكام التعاقدية فيه أن حامل الوثيقة يشارك في نصيب من مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساس؛

(ب) تتوقع المنشأة فيه أن تدفع لحامل الوثيقة مبلغاً مساوياً لنصيب كبير من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساس؛

(ج) تتوقع المنشأة فيه أن يتباين جزء كبير من أي تغير في المبالغ المقرر دفعها لحامل الوثيقة تبعاً للتغير في القيمة العادلة للبنود الأساس.

عقد التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة

هو عقد تأمين بخلاف عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة.

مخاطر التأمين

المخاطر، بخلاف المخاطر المالية، المنقولة من حامل العقد إلى المُصدر.

الحدث المغطى بالتأمين

حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بعقد تأمين تنشأ عنه مخاطر تأمين.

مكون الاستثمار

المبالغ التي يقضي عقد التأمين بأن تدفعها المنشأة إلى حامل الوثيقة في جميع الظروف، بغض النظر عن وقوع الحدث المغطى بالتأمين.

عقد الاستثمار ذو ميزات المشاركة الاختيارية

أداة مالية توفر لمستثمر بعينه الحق التعاقدي في أن يستلم، كتكملة لمبلغ غير خاضع لتقدير المصدر، مبالغ إضافية:

(أ) من المتوقع أن تكون جزءاً مهماً من إجمالي المنافع التعاقدية؛

(ب) توقيتها أو مبلغها يخضع تعاقدياً لتقدير المصدر؛

(ج) تعتمد تعاقدياً على:

(١) العوائد التي تكون على مجموعة معينة من العقود أو نوع معين من العقود؛ أو

(٢) عوائد الاستثمار المحققة و/أو غير المحققة على مجموعة معينة من الأصول التي يحتفظ بها المصدر؛ أو

(٣) ربح أو خسارة المنشأة أو الصندوق المصدر للعقد.

الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة

واجب على المنشأة:

(أ) بالتحقيق في المطالبات الصحيحة المتعلقة بالأحداث المغطاة بالتأمين التي وقعت بالفعل ودفع قيمتها، بما في ذلك الأحداث التي وقعت ولكن لم يتم تقديم مطالبات لها، إضافة إلى مصروفات التأمين الأخرى المتكبدة؛

(ب) بدفع المبالغ غير المشمولة في البند (أ) والتي تتعلق بما يلي:

(١) خدمات عقد التأمين التي تم تقديمها بالفعل؛ أو

(٢) أي مكونات استثمار أو مبالغ أخرى لا تتعلق بتقديم خدمات عقد التأمين وغير مشمولة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية.

الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية واجب على المنشأة:

(أ) بالتحقيق في المطالبات الصحيحة المقدمة بموجب عقود التأمين القائمة للأحداث المغطاة بالتأمين التي لم تحدث بعد ودفع قيمتها (أي الواجب المتعلق بالجزء غير المنقضي من تغطية التأمين)؛

(ب) بدفع المبالغ التي بموجب عقود التأمين القائمة وغير المشمولة في البند (أ) والتي تتعلق بما يلي:

(١) خدمات عقد التأمين التي لم يتم تقديمها بعد (أي الواجبات المتعلقة بتقديم خدمات عقد التأمين في المستقبل)؛ أو

(٢) أي مكونات استثمار أو مبالغ أخرى لا تتعلق بتقديم خدمات عقد التأمين ولم يتم نقلها إلى الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة.

حامل الوثيقة الطرف الذي له الحق في التعويض بموجب عقد التأمين إذا وقع الحدث المغطى بالتأمين.

محفظة عقود التأمين هي عقود تأمين تتعرض لمخاطر متشابهة وتُدار معاً.

عقد إعادة التأمين هو عقد تأمين مصدر من منشأة (مُعيد التأمين) لتعويض منشأة أخرى عن المطالبات الناشئة عن واحد أو أكثر من عقود التأمين المصدرة من تلك المنشأة الأخرى (العقود الأساس).

التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات النقدية الناشئة عن المخاطر غير المالية أثناء قيام المنشأة بالوفاء بعقود التأمين.

البنود الأساس البنود التي تحدد بعض المبالغ المستحقة الدفع لحامل الوثيقة. ويمكن أن تشمل البنود الأساس أي بنود؛ مثل محفظة أصول مرجعية أو صافي أصول المنشأة أو مجموعة فرعية محددة من صافي أصول المنشأة.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين".

ب١ يقدم هذا الملحق إرشادات بشأن ما يلي:

(أ) تعريف عقد التأمين (انظر الفقرات ب٢–ب٣٠)؛

(ب) فصل المكونات عن عقد التأمين (انظر الفقرات ب٣١–ب٣٥)؛

(ب أ) الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (انظر الفقرات ب٣٥أ-ب٣٥د)؛

(ج) القياس (انظر الفقرات ب٣٦–ب١١٩و)؛

(د) إيراد التأمين (انظر الفقرات ب١٢٠–ب١٢٧)؛

(هـ) دخل أو مصروفات تمويل التأمين (انظر الفقرات ب١٢٨-ب١٣٦)؛

(و) القوائم المالية الأولية (انظر الفقرة ب١٣٧).

تعريف عقد التأمين (الملحق أ)

ب٢ يقدم هذا القسم إرشادات بشأن تعريف عقد التأمين الوارد في الملحق أ. ويتناول الموضوعات الآتية:

(أ) الحدث المستقبلي غير المؤكد (انظر الفقرات ب٣–ب٥)؛

(ب) المدفوعات العينية (انظر الفقرة ب٦)؛

(ج) التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى (انظر الفقرات ب٧–ب١٦)؛

(د) مخاطر التأمين المهمة (انظر الفقرات ب١٧–ب٢٣)؛

(هـ) التغيرات في مستوى مخاطر التأمين (انظر الفقرتين ب٢٤، ب٢٥)؛

(و) أمثلة لعقود التأمين (انظر الفقرات ب٢٦–ب٣٠).

الحدث المستقبلي غير المؤكد

ب٣ يُعد عدم التأكد (أو الخطر) جوهر عقد التأمين. وبناءً عليه، يكون واحد على الأقل مما يلي غير مؤكد عند نشأة عقد التأمين:

(أ) احتمالية وقوع الحدث المغطى بالتأمين؛ أو

(ب) توقيت وقوع الحدث المغطى بالتأمين؛ أو

(ج) المبلغ الذي سيتعين على المنشأة أن تدفعه في حالة وقوع الحدث المغطى بالتأمين.

ب٤ في بعض عقود التأمين، يكون الحدث المغطى بالتأمين هو اكتشاف حدوث خسارة أثناء مدة العقد، حتى ولو نشأت تلك الخسارة من حدث وقع قبل نشأة العقد. وفي عقود تأمين أخرى، يكون الحدث المغطى بالتأمين هو حدث يقع أثناء مدة عقد التأمين، حتى ولو تم اكتشاف الخسارة الناتجة بعد نهاية مدة العقد.

ب٥ تغطي بعض عقود التأمين أحداثاً وقعت بالفعل، ولكن أثرها المالي لا يزال غير مؤكد. ومثال ذلك عقد التأمين الذي يقدم تغطية تأمين ضد حدوث تطور معاكس لحدث وقع بالفعل. وفي مثل تلك العقود، يُعد الحدث المغطى بالتأمين هو تحديد التكلفة النهائية لتلك المطالبات.

المدفوعات العينية

ب٦ تتطلب بعض عقود التأمين أو تسمح بأداء المدفوعات عيناً. وفي مثل تلك الحالات، تقدم المنشأة سلعاً أو خدمات لحامل الوثيقة لتسوية الواجب على المنشأة بتعويض حامل الوثيقة عن الأحداث المغطاة بالتأمين. ومثال ذلك عندما تقوم المنشأة باستبدال البند المسروق بدلاً من تعويض حامل الوثيقة عن مبلغ خسارته. ومثال آخر على ذلك عندما تستخدم المنشأة المستشفيات الخاصة بها وطاقمها الطبي لتقديم خدمات طبية يغطيها عقد التأمين. وتُعد مثل تلك العقود عقود تأمين، حتى وإن تمت تسوية المطالبات عيناً. كما تُعد بعض عقود الخدمة ذات الأتعاب المحددة التي تستوفي الشروط المذكورة في الفقرة ٨ عقود تأمين، لكن عملاً بالفقرة ٨، يجوز للمنشأة أن تختار المحاسبة عن هذه العقود إمّا بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ب٧ يتطلب تعريف عقد التأمين أن يقبل طرف تحمل مخاطر تأمين مهمة من طرف آخر. ويعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ مخاطر التأمين بأنها "المخاطر، بخلاف المخاطر المالية، المنقولة من حامل العقد إلى المُصدر". ولا يُعد العقد الذي يعرِّض المصدر إلى مخاطر مالية بدون مخاطر تأمين مهمة عقد تأمين.

ب٨ يشير تعريف المخاطر المالية الوارد في الملحق أ إلى متغيرات مالية وغير مالية. ومن أمثلة المتغيرات غير المالية التي ليست خاصة بطرف في العقد مؤشر لخسائر الزلازل في منطقة معينة أو مؤشر لدرجات الحرارة في مدينة معينة. وتستبعد المخاطر المالية المخاطر الناجمة عن المتغيرات غير المالية الخاصة بطرف في العقد، مثل حدوث أو عدم حدوث حريق يتلف أو يدمر أصلاً لذلك الطرف. وعلاوة على ذلك، لا تُعد مخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأصل غير مالي مخاطر مالية إذا كانت القيمة العادلة تعكس أثر التغيرات في أسعار السوق لمثل تلك الأصول (أي متغير مالي) والحالة التي عليها أصل غير مالي محدد يحتفظ به طرف في العقد (أي متغير غير مالي). فعلى سبيل المثال، إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة معينة يملك فيها حامل الوثيقة حصة قابلة للتأمين عليها يعرِّض الضامن لمخاطر التغيرات في الحالة المادية للسيارة، فإن تلك المخاطر تُعد مخاطر تأمين، وليست مخاطر مالية.

ب٩ تُعرِّض بعض العقود المُصدِر لمخاطر مالية، إضافة إلى مخاطر تأمين مهمة. فعلى سبيل المثال، تضمن العديد من عقود التأمين على الحياة منح حد أدني من معدل العائد لحملة الوثائق، مما ينتج عنه مخاطر مالية، وتتعهد في ذات الوقت بمنافع عند وفاة قد تتجاوز بشكل كبير رصيد حساب حامل الوثيقة، مما ينتج عنه مخاطر تأمين في شكل مخاطر الوفاة. وتُعد مثل هذه العقود عقود تأمين.

ب١٠ بموجب بعض العقود، ينجم عن الحدث المغطى بالتأمين دفع مبلغ مرتبط بمؤشر أسعار. وتُعد مثل هذه العقود عقود تأمين، شريطة أن تكون الدفعة المشروطة بالحدث المغطى بالتأمين مهمة. فعلى سبيل المثال، تؤدي الدفعة السنوية المشروطة بالبقاء على قيد الحياة، والمرتبطة بمؤشر تكلفة المعيشة، إلى نقل مخاطر التأمين لأن الدفع ينجم عن حدث مستقبلي غير مؤكد – وهو بقاء الشخص الذي يحصل على الدفعة السنوية على قيد الحياة. ويُعد الارتباط بمؤشر الأسعار مشتقة، لكنه ينقل أيضاً مخاطر التأمين لأن عدد الدفعات التي ينطبق عليها المؤشر يعتمد على بقاء صاحب الدفعة السنوية على قيد الحياة. وإذا كان النقل الناتج لمخاطر التأمين مهماً، فإن المشتقة تستوفي تعريف عقد التأمين، وفي مثل هذه الحالة لا يجوز فصلها عن العقد المضيف (انظر الفقرة ١١(أ)).

ب١١ مخاطر التأمين هي المخاطر التي تقبل المنشأة تحملها من حامل الوثيقة. وهذا يعني أن المنشأة يجب أن تقبل، من حامل الوثيقة، مخاطر كان حامل الوثيقة معرضاً لها بالفعل. وأي مخاطر جديدة تنشأ عن العقد للمنشأة أو حامل الوثيقة لا تُعد مخاطر تأمين.

ب١٢ يشير تعريف عقد التأمين إلى وجود أثر سلبي على حامل الوثيقة. وهذا التعريف لا يقيد المبلغ الذي تدفعه المنشأة بمبلغ يعادل الأثر المالي للحدث السلبي. فعلى سبيل المثال، ينص التعريف على تغطية التأمين "جديد بدل قديم" التي يُدفع بموجبها لحامل الوثيقة مبلغ يسمح باستبدال أصل مستخدم وتالف بأصل جديد. وبالمثل، فإن التعريف لا يقيد ما يتم دفعه بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسارة المالية التي مني بها من يعيلهم المتوفى، ولا يستبعد العقود التي تنص على دفع مبالغ محددة مسبقاً لتحديد حجم الخسارة التي يسببها موت أو حادث.

ب١٣ تتطلب بعض العقود أن يتم الدفع إذا وقع حدث مستقبلي محدد غير مؤكد، ولكنها لا تتطلب أن يلحق أثر سلبي بحامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. ولا يُعد هذا النوع من العقود عقد تأمين حتى لو كان حامل الوثيقة يستخدم العقد لتقليل التعرض للمخاطر الأساس. فعلى سبيل المثال، إذا كان حامل الوثيقة يستخدم مشتقة للتحوط من متغير مالي أو غير مالي أساس يرتبط بالتدفقات النقدية من أحد

أصول للمنشأة، فإن المشتقة لا تُعد عقد تأمين لأن الدفع ليس مشروطاً بما إذا كان حامل الوثيقة يتأثر سلباً بانخفاض في التدفقات النقدية من الأصل. ويشير تعريف عقد التأمين إلى حدث مستقبلي غير مؤكد يكون الأثر السلبي له على حامل الوثيقة شرطاً تعاقدياً مسبقاً للدفع. ولا يتطلب الشرط التعاقدي المسبق من المنشأة تتبع ما إذا كان الحدث قد تسبب فعلياً في وقوع أثر سلبي، ولكنه يسمح للمنشأة برفض الدفع إذا لم تتوصل إلى قناعة بأن الحدث قد تسبب في وقوع أثر سلبي.

ب١٤ مخاطر الإنهاء أو الاستمرار (مخاطر أن يلغي حامل الوثيقة العقد في وقت مبكر أو متأخر عمّا توقعه المصدر عند تسعير العقد) لا تُعد مخاطر تأمين لأن ما ينتج عن ذلك من تباين في الدفع إلى حامل الوثيقة غير مشروط بحدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر سلباً على حامل الوثيقة. وبالمثل، فإن مخاطر المصروفات (أي مخاطر الزيادات غير المتوقعة في التكاليف الإدارية المرتبطة بخدمة عقد، وليس في التكاليف المرتبطة بالأحداث المغطاة بالتأمين) لا تُعد مخاطر تأمين لأن الزيادة غير المتوقعة في مثل هذه المصروفات لا تؤثر سلباً على حامل الوثيقة.

ب١٥ لذلك، فإن عقداً يعرّض المنشأة لمخاطر الإنهاء، أو مخاطر الاستمرار أو مخاطر المصروفات لا يُعد عقد تأمين ما لم يعرض المنشأة أيضاً إلى مخاطر تأمين مهمة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت المنشأة تقلل مخاطرها باستخدام عقد ثان لنقل جزء من المخاطر غير التأمينية إلى طرف آخر، فإن العقد الثاني يعرض الطرف الآخر إلى مخاطر تأمين.

ب١٦ لا تستطيع المنشأة أن تقبل تحمل مخاطر تأمين مهمة من حامل الوثيقة إلا إذا كانت المنشأة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفي حالة المنشآت المشتركة، تقبل المنشأة المشتركة تحمل المخاطر من كل حامل وثيقة وتجمع تلك المخاطر. وبالرغم من أن حملة الوثائق يتحملون بشكل جماعي تلك المخاطر المجمعة لأنهم يحتفظون بالحصة المتبقية في المنشأة، فإن المنشأة المشتركة تُعد منشأة منفصلة قبلت تحمل المخاطر.

مخاطر التأمين المهمة

ب١٧ يُعد العقد عقد تأمين فقط إذا كان ينقل مخاطر تأمين مهمة. وتناقش الفقرات ب٧–ب١٦ مخاطر التأمين. وتناقش الفقرات ب١٨-ب٢٣ تقييم ما إذا كانت مخاطر التأمين مهمة.

ب١٨ لا تعد مخاطر التأمين مهمة إلا إذا كان يمكن أن يتسبب الحدث المغطى بالتأمين في أن يدفع المُصدِر مبالغ إضافية كبيرة في أي تصور وحيد، باستثناء التصورات التي تفتقر إلى الجوهر التجاري (أي ليس لها أثر مشاهد على الجوانب الاقتصادية للمعاملة). وإذا كان من الممكن أن يترتب على الحدث المغطى بالتأمين استحقاق دفع مبالغ إضافية كبيرة في أي تصور له جوهر تجاري، فإن الشرط الوارد في الجملة السابقة يمكن استيفاؤه حتى إذا كان الحدث المغطى بالتأمين بعيد الاحتمال أو حتى إذا كانت القيمة الحالية المتوقعة (أي المرجحة بالاحتمالات) للتدفقات النقدية المحتملة تمثل جزءاً صغيراً من القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المتبقية من عقد التأمين.

ب١٩ وإضافة إلى ذلك، لا ينقل العقد مخاطر تأمين مهمة إلا إذا كان هناك تصور له جوهر تجاري ويمكن أن يتكبد المُصدِر فيه خسارة على أساس القيمة الحالية. ومع ذلك، وحتى وإن لم يكن عقد إعادة التأمين يعرض المُصدِر لاحتمالية تكبد خسارة كبيرة، فإن ذلك العقد يُعتبر أنه ينقل مخاطر تأمين مهمة إذا كان ينقل إلى مُعيد التأمين ما يقارب جميع مخاطر التأمين المتعلقة بالأجزاء المعاد التأمين عليها من عقود التأمين الأساس.

ب٢٠ تُحدد المبالغ الإضافية الموضحة في الفقرة ب١٨ على أساس القيمة الحالية. وإذا تطلب عقد التأمين أن يتم الدفع عند وقوع حدث غير مؤكد التوقيت وإذا لم يُعدَّل المبلغ المدفوع تبعاً للقيمة الزمنية للنقود، فقد توجد تصورات تزيد فيها القيمة الحالية للمبلغ، حتى وإن كانت قيمته الاسمية ثابتة. ومثال ذلك التأمين الذي يقدم منفعة ثابتة عندما يتوفى حامل الوثيقة، بدون تاريخ لانقضاء التغطية (يُشار إليه غالباً على أنه تأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد). ومن المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى، ولكن تاريخ الوفاة غير مؤكد. وقد تؤدَّى المدفوعات عندما يموت الفرد حامل الوثيقة أبكر من المتوقع. ونظراً لأن تلك المدفوعات لا يتم تعديلها حسب القيمة الزمنية للنقود، فقد توجد مخاطر تأمين مهمة حتى وإن لم تقع خسارة شاملة في محفظة العقود. وبالمثل، فإن الأحكام التعاقدية التي تؤخر السداد في حينه لحامل الوثيقة يمكن أن تزيل مخاطر التأمين المهمة. ويجب على المنشأة استخدام معدلات الخصم المطلوبة في الفقرة ٣٦ لتحديد القيمة الحالية للمبالغ الإضافية.

ب٢١ تشير المبالغ الإضافية الموضحة في الفقرة ب١٨ إلى القيمة الحالية للمبالغ التي تزيد عن تلك التي كانت ستستحق الدفع إذا لم يقع الحدث المغطى بالتأمين (باستثناء التصورات التي تفتقر إلى الجوهر التجاري). وتشمل تلك المبالغ الإضافية تكاليف التعامل مع المطالبات وتقييمها، ولكنها تستبعد:

(أ) فقدان القدرة على تحميل حامل الوثيقة مقابل الخدمة المستقبلية. فعلى سبيل المثال، في عقد التأمين على الحياة المرتبط باستثمار، تعني وفاة حامل الوثيقة أن المنشأة لم يعد باستطاعتها أداء خدمات إدارة الاستثمار والحصول على أتعاب مقابل القيام بذلك. ولكن هذه الخسارة الاقتصادية للمنشأة لا تنشأ عن مخاطر التأمين، تماماً كما هو الحال فيما يخص مدير الصندوق المشترك الذي لا يتحمل مخاطر التأمين فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل. ولذلك، فإن الخسارة المحتملة للأتعاب المستقبلية لإدارة الاستثمار لا تُعد ذات صلة عند تقييم حجم مخاطر التأمين التي ينقلها العقد.

(ب) التنازل عند الوفاة عن الرسوم التي يمكن تحميلها عند الإلغاء أو التخلي. ولأن العقد أوجد تلك الرسوم، فإن التنازل عنها لا يعوض حامل الوثيقة عن أي مخاطر موجودة مسبقاً. وعليه، فلا صلة لها عند تقييم حجم مخاطر التأمين التي ينقلها العقد.

(ج) المدفوعات المشروطة بحدث لا يسبب خسارة كبيرة لحامل العقد. فعلى سبيل المثال، لنفترض وجود عقد يتطلب من المُصدِر دفع مليون وحدة عملة إذا تعرض أصل لضرر مادي يسبب خسارة اقتصادية غير كبيرة لحامل العقد بمبلغ وحدة عملة واحدة. ففي هذا العقد، ينقل حامل العقد إلى المُصدِر المخاطر غير المهمة لخسارة مبلغ وحدة عملة واحدة. وفي نفس الوقت، تنشأ عن العقد مخاطر غير تأمينية تتمثل في أن المُصدِر سيتعين عليه دفع ٩٩٩٩٩٩ وحدة عملة إذا وقع الحدث المحدد. ولأنه لا يوجد تصور يتسبب فيه الحدث المغطى بالتأمين في إلحاق خسارة كبيرة بحامل العقد، فإن المُصدِر لا يقبل تحمل مخاطر تأمين مهمة من حامل العقد ولا يُعد هذا العقد عقد تأمين.

(د) ما يحتمل استرداده بموجب عقد إعادة التأمين. وتحاسب المنشأة عن هذه المبالغ بشكل منفصل.

ب٢٢ يجب على المنشأة تقييم أهمية مخاطر التأمين لكل عقد بمفرده. وبناءً عليه، فإن مخاطر التأمين قد تكون مهمة حتى ولو كان هناك احتمال صغير جداً بأن تكون هناك خسائر كبيرة لمحفظة أو مجموعة عقود.

ب٢٣ يترتب على الفقرات ب١٨– ب٢٢ أنه إذا كان العقد يدفع منفعة عند الوفاة تتجاوز المبلغ المستحق الدفع عند البقاء على قيد الحياة، فإن العقد يُعد عقد تأمين ما لم تكن المنافع الإضافية عند الوفاة غير مهمة (يتم تقديرها بالرجوع إلى العقد نفسه وليس إلى محفظة العقود بالكامل). وكما هو وارد في الفقرة ب٢١(ب)، فإن التنازل عند الوفاة عن رسوم الإلغاء أو التخلي لا يدخل في هذا التقييم إذا كان ذلك التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة مسبقاً. وبالمثل، فإن العقود ذات الدفعات السنوية التي تدفع مبالغ منتظمة لبقية عمر حامل الوثيقة تُعد عقود تأمين، ما لم يكن مجموع الدفعات المشروطة بالبقاء على قيد الحياة غير مهم.

التغيرات في مستوى مخاطر التأمين

ب٢٤ فيما يخص بعض عقود التأمين، يتم نقل مخاطر التأمين للمُصدِر بعد فترة من الزمن. فعلى سبيل المثال، لنفترض عقداً يقدم عائداً محدداً على الاستثمار ويتضمن خياراً لحامل الوثيقة بأن يستخدم المتحصلات من الاستثمار عند الاستحقاق لشراء دفعة سنوية مشروطة بالبقاء على قيد الحياة بنفس المعدلات التي تحمّلها المنشأة على أصحاب الدفعات السنوية الجدد الآخرين في وقت ممارسة حامل الوثيقة لذلك الخيار. ولا ينقل مثل هذا العقد مخاطر تأمين إلى المُصدِر إلا بعد ممارسة الخيار، لأن المنشأة تظل حرة في تسعير الدفعة السنوية على أساس يعكس أثر مخاطر التأمين المنقولة إلى المنشأة في ذلك الوقت. وبناءً عليه، فإن التدفقات النقدية التي ستحدث عند ممارسة الخيار تقع خارج حدود العقد، وقبل الممارسة لا توجد تدفقات نقدية للتأمين تقع ضمن حدود العقد. ومع ذلك، فإذا حدد العقد معدلات الدفعة السنوية (أو أساساً خلاف معدلات السوق لتحديد معدلات الدفعة السنوية) فإن العقد ينقل مخاطر التأمين إلى المُصدِر لأن المُصدِر معرض لخطر ألا تكون معدلات الدفعة السنوية مواتية عندما يقوم حامل الوثيقة بممارسة الخيار. وفي تلك الحالة، تُعد التدفقات النقدية، التي ستحدث عند ممارسة الخيار، واقعة ضمن حدود العقد.

ب٢٥ يظل العقد الذي يستوفي تعريف عقد التأمين عقد تأمين لحين التخلص من جميع الحقوق والواجبات (أي الوفاء بها أو إلغائها أو انقضائها)، وذلك ما لم يُلغ إثبات العقد عملاً بالفقرات ٧٤–٧٧، بسبب تعديل في العقد.

أمثلة على عقود التأمين

ب٢٦ فيما يلي أمثلة على العقود التي تُعد عقود تأمين، إذا حدث نقل مهم لمخاطر التأمين:

(أ) التأمين ضد السرقة أو التلف.

(ب) التأمين ضد المسؤولية عن منتج، أو المسؤولية المهنية، أو المسؤولية المدنية أو المصروفات القانونية.

(ج) التأمين على الحياة وخطط الجنازة مسبقة الدفع (على الرغم من أن الموت يُعد مؤكداً، إلا أنه من غير المؤكد متى ستحدث الوفاة، وفيما يخص بعض أنواع التأمين على الحياة، ما إذا كانت الوفاة ستحدث خلال الفترة التي يغطيها التأمين).

(د) الدفعات السنوية والمعاشات المشروطة بالبقاء على قيد الحياة، أي العقود التي تقدم تعويضاً عن حدث مستقبلي غير مؤكد –بقاء صاحب الدفعة السنوية أو المعاش على قيد الحياة– لتزويد صاحب الدفعة السنوية أو المعاش بمستوى دخل من شأنه لولا هذا التعويض أن يتأثر سلباً إذا بقي على قيد الحياة. (تُعد التزامات أصحاب العمل الناشئة عن خطط منافع الموظفين وواجبات منافع التقاعد التي يتم التقرير عنها في خطط التقاعد ذات المنافع المحددة واقعة خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، عملاً بالفقرة ٧(ب)).

(هـ) التأمين ضد الإعاقة والتكاليف الطبية.

(و) سندات الكفالة، والتأمين ضد خيانة الأمانة، وسندات ضمان التنفيذ وتأمين العطاء، أي العقود التي تعوض حامل الوثيقة إذا لم ينفذ طرف آخر واجباً تعاقدياً، على سبيل المثال واجباً بإنشاء مبنى.

(ز) ضمانات المنتجات. تقع ضمانات المنتجات التي يصدرها طرف آخر للبضاعة المباعة من قبل صانع أو تاجر جملة أو تجزئة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومع ذلك، تعتبر ضمانات المنتجات الصادرة مباشرة من صانع أو تاجر جملة أو تجزئة واقعة خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عملاً بالفقرة ٧(أ)، وتقع بدلاً من ذلك ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

(ح) التأمين على حق الملكية (التأمين ضد اكتشاف عيوب في ملكية أرض أو مبانٍ لم تكن واضحة عند صدور عقد التأمين). في هذه الحالة، فإن الحدث المغطى بالتأمين هو اكتشاف عيب في صحة الملكية وليس العيب نفسه.

(ط) تأمين السفر (التعويض نقداً أو عيناً لحملة الوثائق عن الخسائر المتكبدة قبل السفر أو أثنائه).

(ي) سندات الكوارث التي تنص على تخفيض مدفوعات المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كليهما إذا أثر حدث محدد سلباً على مُصدِر السند (ما لم يؤد الحدث المحدد إلى نشأة مخاطر تأمين مهمة؛ على سبيل المثال إذا كان الحدث هو تغير في معدل فائدة أو سعر صرف عملة أجنبية).

(ك) مقايضات التأمين والعقود الأخرى التي تتطلب الدفع بناءً على حدوث تغيرات في المتغيرات المناخية أو الجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى الخاصة بطرف في العقد.

ب٢٧ فيما يلي أمثلة على العقود التي لا تُعد عقود تأمين:

(أ) عقود الاستثمار التي لها الشكل القانوني لعقد تأمين ولكنها لا تنقل مخاطر تأمين مهمة إلى المُصدِر. فعلى سبيل المثال، لا تُعد عقود التأمين على الحياة التي لا تتحمل المنشأة فيها مخاطر وفاة أو مرض مهمة عقود تأمين؛ بل هي أدوات مالية أو عقود خدمة -انظر الفقرة ب٢٨. ولا تستوفي عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية تعريف عقد التأمين؛ غير أنها تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ شريطة صدورها من منشأة تصدر أيضاً عقود التأمين عملاً بالفقرة ٣(ج).

(ب) العقود التي لها الشكل القانوني للتأمين، ولكنها ترد جميع مخاطر التأمين المهمة إلى حامل الوثيقة من خلال آليات لا يمكن إلغاؤها وواجبة النفاذ تعدل الدفعات المستقبلية المستحقة من قبل حامل الوثيقة إلى المُصدِر كنتيجة مباشرة للخسائر المغطاة بالتأمين. فعلى سبيل المثال، بعض عقود إعادة التأمين المالية أو بعض عقود المجموعات ترد جميع مخاطر التأمين المهمة إلى حملة الوثائق؛ ولذلك تُعد مثل هذه العقود عادة أدوات مالية أو عقود خدمة (انظر الفقرة ب٢٨).

(ج) التأمين الذاتي (أي الإبقاء على المخاطر التي كان يمكن تغطيتها من خلال التأمين). ففي مثل هذه الحالات، لا يوجد عقد تأمين نظراً لأنه ليست هناك اتفاقية مع طرف آخر. ومن ثمّ، إذا قامت منشأة بإصدار عقد تأمين لمنشأتها الأم أو منشأة تابعة أو منشأة زميلة لها، فلن يوجد عقد تأمين في القوائم المالية الموحدة لأنه لا يوجد عقد مع طرف آخر. غير أن القوائم المالية المنفردة أو المنفصلة للمُصدِر أو حامل الأداة ستحتوي على عقد تأمين.

(د) العقود (مثل عقود القمار) التي تتطلب دفع مبلغ إذا وقع حدث مستقبلي محدد غير مؤكد، ولكنها لا تتطلب، كشرط تعاقدي مسبق للدفع، أن يؤثر الحدث سلباً على حامل وثيقة التأمين. ولكن هذا لا يستثني من تعريف عقد التأمين العقود التي تنص على دفع مبلغ محدد مسبقاً لتحديد حجم الخسارة التي يتسبب فيها وقوع حدث محدد مثل وفاة أو حادث (انظر الفقرة ب١٢).

(هـ) المشتقات التي تعرض طرفاً لمخاطر مالية ولكن ليس لمخاطر تأمين، لأن المشتقات تتطلب من ذلك الطرف أداء (أو تمنحه الحق في استلام) مدفوعات فقط بناءً على التغيرات التي تحدث في واحد أو أكثر من معدلات فائدة محددة، أو أسعار أدوات مالية محددة، أو أسعار سلعة محددة، أو أسعار صرف عملة أجنبية محددة، أو مؤشرات أسعار أو معدلات محددة، أو تصنيفات ائتمانية محددة أو مؤشرات ائتمانية محددة، أو أي متغيرات أخرى، شريطة أنه إذا كان المتغير غير مالي ألا يكون ذلك المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد.

(و) الضمانات المتعلقة بالائتمان التي تتطلب أداء مدفوعات حتى إذا كان حامل الضمان لم يتكبد خسارة من إخفاق المدين في أداء المدفوعات عند استحقاقها؛ فمثل هذه العقود تتم المحاسبة عنها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" (انظر الفقرة ب٢٩).

(ز) العقود التي تتطلب أداء مدفوعات تستند إلى متغير مناخي أو جيولوجي أو أي متغير طبيعي آخر ليس خاصاً بطرف في العقد (توصف عموماً بالمشتقات المناخية).

(ح) العقود التي تنص على تخفيض مدفوعات المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كليهما، بالاستناد إلى متغير مناخي أو جيولوجي أو أي متغير طبيعي آخر لا يقتصر أثره على طرف في العقد (يُشار إليها عموماً بسندات الكوارث).

ب٢٨ يجب على المنشأة تطبيق المعايير المنطبقة الأخرى، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، على العقود الموضحة في الفقرة ب٢٧.

ب٢٩ قد تأخذ الضمانات المتعلقة بالائتمان وعقود التأمين على الائتمان التي تمت مناقشتها في الفقرة ب٢٧(و) أشكالاً قانونية متنوعة، مثل شكل ضمان أو بعض أنواع خطابات الاعتماد أو عقد تعثر في سداد ائتمان أو عقد تأمين. وتُعد تلك العقود عقود تأمين إذا تطلبت من المُصدر أن يؤدي مدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن خسارة تكبدها بسبب فشل مدين محدد في أداء المدفوعات عند استحقاقها لحامل الوثيقة عملاً بالشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة دين. ومع ذلك، تُستبعد مثل عقود التأمين تلك من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ ما لم يكن المُصدِر قد أكد صراحة في السابق أنه يعتبر العقود عقود تأمين وأنه قد استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين (انظر الفقرة ٧(هـ)).

ب٣٠ تُعد الضمانات المتعلقة بالائتمان وعقود التأمين على الائتمان التي تتطلب أداء مدفوعات، حتى إذا كان حامل الوثيقة لم يتكبد خسارة من إخفاق المدين في أداء المدفوعات عند استحقاقها، واقعة خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لأنها لا تنقل مخاطر تأمين مهمة. وتشمل مثل تلك العقود العقود التي تتطلب أداء مدفوعات:

(أ) بغض النظر عمّا إذا كان الطرف المقابل يحتفظ بأداة الدين الأساس؛ أو

(ب) بناءً على تغير في التصنيف الائتماني أو المؤشر الائتماني، وليس بناءً على إخفاق مدين محدد في أداء المدفوعات عند استحقاقها.

فصل المكونات عن عقد التأمين (الفقرات ١٠–١٣)

مكونات الاستثمار (الفقرة ١١(ب))

ب٣١ تتطلب الفقرة ١١(ب) من المنشأة أن تفصل مكون الاستثمار المتمايز بنفسه عن عقد التأمين المضيف. ولا يكون مكون الاستثمار متمايزاً بنفسه إلا في حالة استيفاء كلا الشرطين الآتيين:

(أ) ألا يكون مكون الاستثمار ومكون التأمين مرتبطين ببعضهما ارتباطاً قوياً.

(ب) أن يتم بيع، أو يمكن بيع، عقد بأحكام مكافئة بشكل منفصل في نفس السوق أو نفس الدولة، سواءً من خلال منشآت تصدر عقود التأمين أو أطراف أخرى. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة بشكل معقول عند القيام بهذا التحديد. ولا يُطلب من المنشأة إجراء بحثٍ وافٍ لتحديد ما إذا كان مكون الاستثمار يُباع بشكل منفصل.

ب٣٢ يكون مكون الاستثمار ومكون التأمين مرتبطين ببعضهما ارتباطاً قوياً في إحدى الحالتين الآتيتين دون غيرهما:

(أ) إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس أحد المكونين بدون أن تأخذ في الحسبان المكون الآخر. وهكذا، فإذا كانت قيمة أحد المكونين تتباين تبعاً لقيمة المكون الآخر، فيجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ للمحاسبة عن مكون الاستثمار والتأمين المجمع؛ أو

(ب) إذا كان حامل الوثيقة غير قادر على الاستفادة من أحد المكونين ما لم يكن المكون الآخر موجوداً أيضاً. وهكذا، فإذا كان انقضاء أو استحقاق أحد المكونين في العقد يتسبب في انقضاء أو استحقاق المكون الآخر، فيجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ للمحاسبة عن مكون الاستثمار ومكون التأمين المجمع.

الوعود بنقل سلع أو خدمات متمايزة بنفسها خلاف خدمات عقد التأمين (الفقرة ١٢)

ب٣٣ تتطلب الفقرة ١٢ من المنشأة أن تفصل عن عقد التأمين أي وعد بنقل سلع أو خدمات متمايزة بنفسها خلاف خدمات عقد التأمين إلى حامل الوثيقة. ولأغراض الفصل، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان الأنشطة التي يتعين عليها القيام بها للوفاء بالعقد ما لم تنقل المنشأة سلعة أو خدمة خلاف خدمات عقد التأمين إلى حامل الوثيقة عند حدوث تلك الأنشطة. فعلى سبيل المثال، قد يلزم المنشأة القيام بمهام إدارية عديدة لإنشاء عقد. ولا تنقل تأدية تلك المهام خدمة إلى حامل الوثيقة عند تأدية المهام.

ب٣٤ تُعد السلعة أو الخدمة خلاف خدمات عقد التأمين المتعهد بها لحامل الوثيقة متمايزة بنفسها إذا كان حامل الوثيقة قادراً على الاستفادة من السلعة أو الخدمة إمّا من تلقاء نفسه أو بالاستعانة بموارد أخرى متاحة له بسهولة. والموارد المتاحة بسهولة هي السلع أو الخدمات التي تُباع بشكل منفصل (من جانب المنشأة أو من جانب منشأة أخرى)، أو الموارد التي حصل عليها حامل الوثيقة بالفعل (من المنشأة أو من معاملات أو أحداث أخرى).

ب٣٥ لا تكون السلعة أو الخدمة خلاف خدمات عقد التأمين المتعهد بها لحامل الوثيقة متمايزة بنفسها في الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا كانت التدفقات النقدية والمخاطر المرتبطة بالسلعة أو الخدمة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتدفقات النقدية والمخاطر المرتبطة بمكونات التأمين في العقد؛

(ب) إذا قدمت المنشأة خدمة كبيرة في دمج السلعة أو الخدمة مع مكونات التأمين.

التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (الفقرات ٢٨أ-٢٨و)

ب٣٥أ لتطبيق الفقرة ٢٨أ، يجب على المنشأة استخدام طريقة منتظمة ومنطقية لتخصيص:

(أ) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إحدى مجموعات عقود التأمين:

(١) إلى تلك المجموعة؛

(٢) إلى المجموعات التي ستشتمل على عقود التأمين التي من المتوقع أن تنشأ من تجديد عقود التأمين الموجودة في تلك المجموعة.

(ب) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إحدى محافظ عقود التأمين، بخلاف تلك المذكورة في البند (أ)، إلى مجموعات عقود التأمين الموجودة في تلك المحفظة.

ب٣٥ب يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير إعادة النظر في المبالغ المخصصة على النحو المحدد في الفقرة ب٣٥أ لإظهار أثر أي تغيرات في الافتراضات التي تحدد المدخلات في طريقة التخصيص المستخدمة. ولا يجوز للمنشأة تغيير المبالغ المخصصة لمجموعة عقود التأمين بعد إضافة جميع العقود إلى المجموعة (انظر الفقرة ب٣٥ج).

ب٣٥ج قد تضيف المنشأة عقود تأمين إلى مجموعة عقود التأمين خلال أكثر من فترة تقرير واحدة (انظر الفقرة ٢٨). وفي تلك الظروف، يجب على المنشأة إلغاء إثبات الجزء، في الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين، الذي يتعلق بعقود التأمين المضافة إلى المجموعة في تلك الفترة والاستمرار في إثبات أصل للتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين في حال تعلق الأصل بعقود تأمين من المتوقع إضافتها إلى المجموعة في فترة تقرير مستقبلية.

ب٣٥د لتطبيق الفقرة ٢٨هـ:

(أ) يجب على المنشأة إثبات خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة وتخفيض المبلغ الدفتري للأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بحيث لا يتجاوز المبلغ الدفتري للأصل صافي التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة لمجموعة عقود التأمين ذات الصلة، والمحددة عملاً بالفقرة ٣٢(أ).

(ب) عندما تخصص المنشأة التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين إلى مجموعات عقود التأمين عملاً بالفقرة ب٣٥أ(أ)(٢)، يجب عليها إثبات خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة وتخفيض المبلغ الدفتري للأصول ذات الصلة الخاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بقدر:

(١) الزيادة التي تتوقعها المنشأة في تلك التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عن صافي التدفقات النقدية الداخلة من التجديدات المتوقعة، والمحددة عملاً بالفقرة ٣٢(أ)؛

(٢) عدم القيام فعلياً بإثبات الزيادة المحددة عملاً بالبند (ب)(١) على أنها خسارة هبوط عملاً بالبند (أ).

القياس (الفقرات ٢٩–٧١)

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية (الفقرات ٣٣–٣٥)

ب٣٦ يتناول هذا القسم:

(أ) الاستخدام غير المتحيز لجميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما (انظر الفقراتُ ب٣٧-ب٤١)؛

(ب) المتغيرات السوقية والمتغيرات غير السوقية (انظر الفقرات ب٤٢-ب٥٣)؛

(ج) استخدام التقديرات الحالية (انظر الفقرات ب٥٤-ب٦٠)؛

(د) التدفقات النقدية ضمن حدود العقد (انظر الفقرات ب٦١-ب٧١).

الاستخدام غير المتحيز لجميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما (الفقرة ٣٣(أ))

ب٣٧ يكمن الهدف من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في تحديد القيمة المتوقعة، أو المتوسط المرجح بالاحتمالات، لمدى النواتج المحتملة بالكامل، مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة في تاريخ التقرير دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وتشمل المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة في تاريخ التقرير دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما المعلومات المتعلقة بالأحداث

السابقة والظروف الحالية وتوقعات الظروف المستقبلية (انظر الفقرة ب٤١). وتُعد المعلومات التي تتيحها نُظُم المعلومات الخاصة بالمنشأة من المعلومات المتاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ب٣٨ تتمثل نقطة البدء لتقدير التدفقات النقدية في طائفة من التصورات التي تعكس مدى النواتج المحتملة بالكامل. ويحدد كل تصور مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية لناتج معينة، وكذلك الاحتمال المقدر لذلك الناتج. ويتم خصم وترجيح التدفقات النقدية في كل تصور بحسب الاحتمال المقدر لذلك الناتج لاستخراج قيمة حالية متوقعة. ومن ثمّ، فليست الغاية وضع ناتج أكثر ترجيحاً، أو ناتج يكون تحققه أكثر ترجيحاً من عدمه، للتدفقات النقدية المستقبلية.

ب٣٩ عند أخذ مدى النواتج المحتملة بالكامل بعين الاعتبار، فإن الهدف هو تضمين جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما على نحو غير متحيز، بدلاً من تحديد كل تصور محتمل. ومن الناحية العملية، يكون وضع تصورات واضحة غير ضروري إذا كان التقدير الناتج متسقاً مع هدف القياس المتمثل في مراعاة جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند تحديد المتوسط. فعلى سبيل المثال، إذا قدرت المنشأة أن التوزيع المحتمل للنواتج متسق بوجه عام مع التوزيع المحتمل الذي يمكن وصفه بالكامل بعدد صغير من المعايير، فسيكون من الكافي تقدير العدد الأصغر من المعايير. وعلى غرار ذلك، ففي بعض الحالات، قد تعطي النمذجة البسيطة نسبياً إجابة ضمن مدى دقة مقبول، دون الحاجة إلى إجراء العديد من عمليات المحاكاة التفصيلية. ومع ذلك، ففي بعض الحالات، قد تُستخرج التدفقات النقدية من خلال عوامل أساس معقدة وقد تستجيب استجابة غير خطية للتغيرات في الظروف الاقتصادية. وقد يحدث ذلك إذا أظهرت التدفقات النقدية، على سبيل المثال، أثر سلسلة من الخيارات المترابطة الضمنية أو الصريحة. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري وضع نماذج عشوائية أكثر تطوراً لاستيفاء هدف القياس.

ب٤٠ يجب أن تشمل التصورات الموضوعة تقديرات غير متحيزة لاحتمالية وقوع خسائر كارثية بموجب العقود الحالية. وتستثني تلك التصورات المطالبات المحتملة بموجب العقود المستقبلية المحتملة.

ب٤١ يجب على المنشأة أن تقدر احتمالات المدفوعات المستقبلية ومبالغها بموجب العقود الحالية على أساس المعلومات التي تم الحصول عليها بما في ذلك:

(أ) المعلومات المتعلقة بالمطالبات التي أبلغ عنها حاملو الوثائق بالفعل.

(ب) المعلومات الأخرى المتعلقة بالخصائص المعروفة أو المقدرة لعقود التأمين.

(ج) البيانات التاريخية المتعلقة بتجارب المنشأة مضافاً إليها، عند الضرورة، بيانات تاريخية من مصادر أخرى. وتُعدَّل البيانات التاريخية لإظهار أثر الظروف الحالية، على سبيل المثال، إذا:

(١) اختلفت خصائص الفئة السكانية المؤمن عليها (أو إذا كانت ستختلف بسبب الاختيار العكسي على سبيل المثال) عن خصائص الفئة التي استُخدمت كأساس للبيانات التاريخية؛ أو

(٢) وُجدت مؤشرات على أن الاتجاهات التاريخية لن تستمر، وأن اتجاهات جديدة ستنشأ أو أن التغيرات الاقتصادية والديموغرافية وغيرها قد تؤثر على التدفقات النقدية الناتجة عن عقود التأمين الحالية؛ أو

(٣) كانت هناك تغيرات في بنود مثل إجراءات الاكتتاب وإجراءات إدارة المطالبات بما يمكن أن يؤثر على ملاءمة البيانات التاريخية لعقود التأمين.

(د) معلومات الأسعار الحالية، إن كانت متاحة، لعقود إعادة التأمين وغيرها من الأدوات المالية (إن وجدت) التي تغطي مخاطر متشابهة، مثل سندات الكوارث والمشتقات المناخية وأسعار السوق الحديثة لعمليات نقل عقود التأمين. ويجب تعديل هذه المعلومات لتعكس أثر الفروقات بين التدفقات النقدية الناشئة عن عقود إعادة التأمين تلك أو الأدوات المالية الأخرى والتدفقات النقدية التي يمكن أن تنشأ أثناء وفاء المنشأة بالعقود الأساس مع حامل الوثيقة.

المتغيرات السوقية والمتغيرات غير السوقية

ب٤٢ يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ نوعين من المتغيرات:

(أ) المتغيرات السوقية - وهي المتغيرات التي يمكن ملاحظتها في، أو اشتقاقها مباشرة من، الأسواق (مثل أسعار الأوراق المالية المتداولة علناً ومعدلات الفائدة)؛

(ب) المتغيرات غير السوقية - جميع المتغيرات الأخرى (مثل وتيرة تقديم المطالبات التأمينية ومدى خطورتها ومعدل الوفيات).

ب٤٣ تؤدي عادة المتغيرات السوقية إلى ظهور مخاطر مالية (مثل معدلات الفائدة الممكن رصدها) وتؤدي عادة المتغيرات غير السوقية إلى ظهور مخاطر غير مالية (مثل معدلات الوفيات). غير أن هذا لا يمثل الواقع دائماً. فقد تكون هناك افتراضات تتعلق بالمخاطر المالية التي لا يمكن رصد المتغيرات المتعلقة بها في الأسواق أو اشتقاقها مباشرة منها (مثل معدلات الفائدة التي لا يمكن رصدها في الأسواق أو اشتقاقها مباشرة منها).

المتغيرات السوقية (الفقرة ٣٣(ب))

ب٤٤ يجب أن تتسق تقديرات المتغيرات السوقية مع أسعار السوق التي يمكن رصدها في تاريخ القياس. ويجب على المنشأة أن تزيد قدر الإمكان من استخدام المدخلات الممكن رصدها وألا تستغني بالتقديرات الخاصة بها عن بيانات السوق الممكن رصدها باستثناء ما يكون على النحو المبين في الفقرة ٧٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة". وبالاتساق مع المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، فإذا وجب اشتقاق المتغيرات (بسبب عدم وجود متغيرات سوقية ممكن رصدها على سبيل المثال) فإنها يجب أن تتسق قدر الإمكان مع المتغيرات السوقية الممكن رصدها.

ب٤٥ تنطوي أسعار السوق على طائفة من الآراء حول النواتج المستقبلية المحتملة وتعكس أيضاً تفضيلات المشاركين في السوق بشأن المخاطر. ومن ثمّ، فهي ليست بمثابة توقع وحيد النقطة للناتج المستقبلي. وإذا اختلف الناتج الفعلي عن سعر السوق السابق، فإن ذلك لا يعني أن سعر السوق كان "خاطئاً".

ب٤٦ تعد فكرة الأصل المطابق أو محفظة الأصول المطابقة أحد التطبيقات المهمة للمتغيرات السوقية. فالأصل المطابق هو الذي تتطابق تدفقاته النقدية تماماً، في جميع التصورات، مع التدفقات النقدية التعاقدية لمجموعة من عقود التأمين من حيث المبلغ والتوقيت وعدم التأكد. وفي بعض الحالات، قد يوجد أصل مطابق لبعض التدفقات النقدية التي تنشأ عن مجموعة من عقود التأمين. وتعكس القيمة العادلة لذلك الأصل أثر كل من القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية من الأصل والمخاطر المرتبطة بتلك التدفقات النقدية. وإذا وُجدت محفظة أصول مطابقة لبعض التدفقات النقدية التي تنشأ عن مجموعة من عقود التأمين، فيمكن للمنشأة استخدام القيمة العادلة لتلك الأصول في قياس التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود بدلاً من التقدير الصريح للتدفقات النقدية ومعدل الخصم.

ب٤٧ لا يشترط المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على المنشأة أن تستخدم أسلوب المحفظة المطابقة. ومع ذلك، إذا وجد أصل مطابق أو محفظة مطابقة لبعض التدفقات النقدية التي تنشأ عن عقود التأمين واختارت المنشأة استخدام أسلوب مختلف، فعلى المنشأة أن تكون على قناعة بأن أسلوب المحفظة المطابقة لن يؤدي على الأرجح إلى قياس مختلف اختلافاً جوهرياً لتلك التدفقات النقدية.

ب٤٨ قد تكون الأساليب المختلفة عن أسلوب المحفظة المطابقة، مثل أساليب النمذجة العشوائية، أكثر فاعلية أو أسهل من حيث التطبيق إذا كان هناك ترابط قوي بين التدفقات النقدية التي تتباين تبعاً للعوائد على الأصول والتدفقات النقدية الأخرى. ويلزم الاجتهاد لتحديد الأسلوب الأنسب لتحقيق هدف الاتساق مع المتغيرات السوقية الممكن رصدها في ظل ظروف محددة. وعلى وجه الخصوص، يتحتم أن يؤدي الأسلوب المستخدم إلى اتساق قياس أي خيارات وضمانات متضمنة في عقود التأمين مع أسعار السوق الممكن رصدها (أن وجدت) لتلك الخيارات والضمانات.

المتغيرات غير السوقية

ب٤٩ يجب أن تعكس تقديرات المتغيرات غير السوقية جميع الأدلة الخارجية والداخلية المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ب٥٠ قد تكون البيانات الخارجية غير السوقية (مثل إحصائيات الوفيات الوطنية) أكثر أو أقل ملاءمة من البيانات الداخلية (مثل إحصائيات الوفيات المعدة داخلياً)، تبعاً للظروف. فعلى سبيل المثال، يجب على المنشأة التي تُصدر عقود تأمين على الحياة ألا تعتمد على إحصائيات الوفيات الوطنية وحدها، وإنما عليها أن تأخذ في الحسبان جميع مصادر المعلومات الداخلية والخارجية المعقولة والمؤيدة الأخرى التي

تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند إعداد التقديرات غير المتحيزة لاحتمالات تصورات الوفيات لعقود التأمين الخاصة بها. وعند وضع تلك الاحتمالات، يجب على المنشأة أن تعوّل أكثر على المعلومات الأكثر إقناعاً. فعلى سبيل المثال:

(أ) قد تكون إحصائيات الوفيات الداخلية أكثر إقناعاً من بيانات الوفيات الوطنية إذا كانت البيانات الوطنية مستقاة من فئة كبيرة من السكان لا تمثل الفئة المؤمن عليها. وقد يرجع السبب في ذلك، على سبيل المثال، إلى أن الخصائص الديموغرافية للفئة المؤمن عليها يمكن أن تختلف اختلافاً كبيراً عن الفئة الوطنية بما يعني أنه يجب على المنشأة أن تعول أكثر على البيانات الداخلية وأن تعول أقل على الإحصائيات الوطنية.

(ب) وعلى الجانب الآخر، إذا كانت الإحصائيات الداخلية مستقاة من فئة صغيرة من السكان ذات خصائص يُعتقد أنها قريبة من الفئة الوطنية وكانت الإحصائيات الوطنية حديثة، فيجب على المنشأة أن تعوّل أكثر على الإحصائيات الوطنية.

ب٥١ يجب ألا تتناقض الاحتمالات التقديرية للمتغيرات غير السوقية مع المتغيرات السوقية الممكن رصدها. فعلى سبيل المثال، يجب أن تكون الاحتمالات التقديرية لتصورات معدلات التضخم المستقبلية متسقة قدر الإمكان مع الاحتمالات التي تشير إليها معدلات الفائدة السوقية.

ب٥٢ في بعض الحالات، قد تخلص المنشأة إلى أن المتغيرات السوقية تتباين على نحو مستقل عن المتغيرات غير السوقية. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة مراعاة التصورات التي تعكس مدى النواتج للمتغيرات غير السوقية، بحيث يستخدم كل تصور نفس القيمة المرصودة للمتغير السوقي.

ب٥٣ في حالات أخرى، قد تكون المتغيرات السوقية والمتغيرات غير السوقية مترابطة. فعلى سبيل المثال، قد يكون ثمة دليل على أن معدلات الإنهاء (متغير غير سوقي) مترابطة مع معدلات الفائدة (متغير سوقي). وبنفس الطريقة، قد يكون هناك دليل على أن مستويات المطالبات الخاصة بالتأمين على المنازل أو السيارات مترابطة مع الدورات الاقتصادية ومن ثم مع معدلات الفائدة ومبالغ المصروفات. ويجب على المنشأة التأكد من أن احتمالات التصورات والتعويضات المطلوبة لتحمل المخاطر غير المالية التي تتعلق بالمتغيرات السوقية متسقة مع أسعار السوق المرصودة التي تعتمد على تلك المتغيرات السوقية.

استخدام التقديرات الحالية (الفقرة ٣٣(ج))

ب٥٤ عند تقدير كل تصور من تصورات التدفقات النقدية والاحتمال المتعلق به، يجب على المنشأة الاستعانة بكل المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وعلى المنشأة أن تراجع وتحدِّث التقديرات التي أعدتها في نهاية فترة التقرير السابقة. وعند القيام بذلك، يجب على المنشأة مراعاة ما إذا:

(أ) كانت التقديرات المحدثة تمثل بدقة الظروف القائمة في نهاية فترة التقرير.

(ب) كانت التغيرات في التقديرات تمثل بدقة التغيرات في الظروف أثناء الفترة. فعلى سبيل المثال، لنفترض أن التقديرات كانت على أحد طرفي مدى معقول في بداية الفترة. فإذا لم تتغير الظروف، فإن نقل التقديرات إلى الطرف الآخر من المدى في نهاية الفترة لن يمثل بدقة ما حدث أثناء الفترة. وإذا كانت أحدث تقديرات المنشأة مختلفة عن تقديراتها السابقة، لكن الظروف لم تتغير، فإن عليها أن تقيم ما إذا كانت الاحتمالات الجديدة التي أُسندت لكل تصور مبررة. وعند قيام المنشأة بتحديث تقديراتها لتلك الاحتمالات، يجب عليها أن تراعي كلاً من الأدلة التي أيدت تقديراتها السابقة وجميع الأدلة المتاحة حديثاً، وأن تعول أكثر على الأدلة الأكثر إقناعاً.

ب٥٥ يجب أن يُظهر الاحتمال المسند لكل تصور أثر الظروف في نهاية فترة التقرير. وتبعاً لذلك، فبتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"، فإن الحدث الذي يقع بعد نهاية فترة التقرير ويزيل عدم التأكد الذي كان موجوداً في نهاية فترة التقرير لا يوفر دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. فعلى سبيل المثال، قد يكون ثمة احتمال بنسبة ٢٠ بالمائة في نهاية فترة التقرير أن عاصفة كبرى ستهب أثناء الأشهر الستة المتبقية من عقد التأمين. وفي نهاية فترة التقرير ولكن قبل الموافقة على إصدار القوائم المالية، تهب عاصفة كبرى. فعندئذٍ لا يجوز أن تعكس التدفقات النقدية عند الوفاء بموجب ذلك العقد العاصفة المعروف، باستخدام الإدراك المتأخر، أنها قد وقعت. وبدلاً من ذلك، تشمل التدفقات النقدية المتضمنة في القياس الاحتمال بنسبة ٢٠ بالمائة الواضح في نهاية فترة التقرير (على أن يُفصح عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ١٠ عن أن حدثاً غير موجب للتعديل قد وقع بعد نهاية فترة التقرير).

ب٥٦ ليس من الضروري أن تكون التقديرات الحالية للتدفقات النقدية مطابقة لأحدث تجربة فعلية. فإذا افتُرض مثلاً أن الوفيات الفعلية في فترة التقرير كانت أسوأ بنسبة ٢٠ بالمائة عن الوفيات الفعلية السابقة والتوقعات السابقة بشأن الوفيات الفعلية، فإن هناك عوامل عديدة يمكن أن تكون قد سببت التغير المفاجئ في التجربة الفعلية، من بينها:

(أ) التغيرات الدائمة في الوفيات؛ أو

(ب) التغيرات في خصائص الفئة السكانية المؤمن علها (مثل التغيرات في الاكتتاب أو التوزيع أو الإنهاء الاختياري من قبل حاملي الوثائق الذين يتمتعون بصحة جيدة على نحو غير اعتيادي)؛ أو

(ج) التقلبات العشوائية؛ أو

(د) أسباب غير متكررة يمكن تحديدها.

ب٥٧ يجب على المنشأة أن تحقق في أسباب التغير في التجربة الفعلية وأن تضع تقديرات جديدة للتدفقات النقدية والاحتمالات في ضوء أحدث تجربة والتجارب السابقة والمعلومات الأخرى. وسينتج عادة عن المثال المذكور في الفقرة ب٥٦ حدوث تغير في القيمة الحالية المتوقعة للمنافع عند الوفاة، ولكن ليس بنسبة كبيرة تصل إلى ٢٠ بالمائة. وفي المثال الوارد في الفقرة ب٥٦، إذا ظلت معدلات الوفيات أعلى بشكل كبير عن التقديرات السابقة لأسباب من المتوقع أن تستمر، فسيزيد عندئذ الاحتمال المقدر للتصورات ذات الوفيات المرتفعة.

ب٥٨ يجب أن تشتمل تقديرات المتغيرات غير السوقية على معلومات عن المستوى الحالي للأحداث المؤمن علها ومعلومات عن الاتجاهات. ومثال ذلك أن تكون معدلات الوفيات قد شهدت انخفاضاً منتظماً على مدار فترات طويلة في العديد من الدول. ويعكس تحديد التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود الاحتمالات التي من الممكن إسنادها لكل تصور من التصورات المحتملة للاتجاهات، مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ب٥٩ وبنفس الطريقة، إذا كانت التدفقات النقدية المخصصة لمجموعة من عقود التأمين تتسم بحساسيتها للتضخم، فإن تحديد التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود يجب أن يُظهر أثر التقديرات الحالية لمعدلات التضخم المستقبلية المحتملة. وحيث إن معدلات التضخم من المرجح أن ترتبط بمعدلات الفائدة، فإن قياس التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود يجب أن يعكس الاحتمالات لكل تصور من تصورات التضخم بطريقة تتسق مع الاحتمالات التي تشير إليها معدلات الفائدة السوقية المستخدمة في تقدير معدل الخصم (انظر الفقرة ب٥١).

ب٦٠ عند تقدير التدفقات النقدية، يجب على المنشأة مراعاة التوقعات الحالية للأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على تلك التدفقات النقدية. كما يجب على المنشأة وضع تصورات للتدفقات النقدية تُظهر أثر تلك الأحداث المستقبلية، إلى جانب تقديرات غير متحيزة لاحتمالية كل تصور. ومع ذلك، يجب على المنشأة ألا تنظر إلى التوقعات الحالية للتغيرات المستقبلية في الأنظمة التي يمكن أن تغير الواجب القائم أو تبرئ الذمة منه أو تنشئ واجبات جديدة بموجب عقد التأمين الحالي لحين سن التغيير في النظام بشكل حقيقي.

التدفقات النقدية ضمن حدود العقد (الفقرة ٣٤)

ب٦١ يجب أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية في أي تصور جميع التدفقات النقدية الواقعة ضمن حدود عقد قائم وليس أي تدفقات نقدية أخرى. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ٢ عند تعيين حدود أي عقد قائم.

ب٦٢ تشتمل العديد من عقود التأمين على ميزات تمكّن حاملي الوثائق من اتخاذ إجراءات تغير المبلغ الذي سيحصلون عليه أو توقيته أو طبيعته أو عدم التأكد بشأنه. وتشمل تلك الميزات خيارات التجديد وخيارات التخلي وخيارات التحويل وخيارات التوقف عن سداد الأقساط مع الاستمرار في الحصول على المنافع بموجب العقود. ويجب أن يُظهر قياس مجموعة عقود التأمين، على أساس القيمة المتوقعة، أثر تقديرات المنشأة في الوقت الحالي لكيفية ممارسة حاملي الوثائق للخيارات المتاحة، ويجب أن يعكس التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية تقديرات المنشأة في الوقت الحالي للكيفية التي يمكن أن يتغير بها السلوك الفعلي لحاملي الوثائق عن السلوك المتوقع. وينطبق هذا المطلب الخاص بتحديد القيمة المتوقعة بغض النظر عن عدد العقود في المجموعة؛ فهو ينطبق مثلاً حتى وإن كانت المجموعة تضم عقداً واحداً. ومن ثمّ، فإن قياس مجموعة ما من عقود التأمين لا يجوز أن يفترض احتمالاً بنسبة ١٠٠ بالمائة بأن حاملي الوثائق سوف:

(أ) يتخلون عن عقودهم، إذا كان هناك احتمال بأن بعض حاملي الوثائق لن يفعلوا ذلك؛ أو

(ب) يستمرون في عقودهم، إذا كان هناك احتمال بأن بعض حاملي الوثائق لن يفعلوا ذلك.

ب٦٣ إذا كان مُصدِر عقد التأمين مطالباً بموجب العقد بتجديد العقد أو الاستمرار فيه بأية صورة أخرى، وجب عليه تطبيق الفقرة ٣٤ لتقييم ما إذا كانت الأقساط والتدفقات النقدية المتعلقة بها الناشئة عن العقد المجدد تقع ضمن حدود العقد الأصلي.

ب٦٤ تشير الفقرة ٣٤ إلى القدرة العملية للمنشأة على تحديد سعر في تاريخ مستقبلي (تاريخ التجديد) يعكس بشكل كامل أثر المخاطر التي في العقد بدءاً من ذلك التاريخ. وتكون للمنشأة تلك القدرة العملية في غياب المعوقات التي تمنع المنشأة من تحديد نفس السعر الذي كانت ستحدده لعقد جديد بنفس خصائص العقد الحالي ومصدر في ذلك التاريخ، أو إذا كان بمقدورها تعديل المنافع لتتسق مع السعر الذي سوف تحتسبه. وبنفس الطريقة، تكون للمنشأة تلك القدرة العملية على تحديد السعر عندما يكون بمقدورها إعادة تسعير عقد حالي حتى يعكس السعر التغيرات الكلية في المخاطر في محفظة عقود التأمين، حتى وإن كان السعر المحدد لكل حامل وثيقة بمفرده لا يعكس التغير في المخاطر لحامل الوثيقة ذاك بعينه. وعند تقييم ما إذا كانت المنشأة لديها القدرة العملية على تحديد سعر يعكس بالكامل المخاطر الموجودة في العقد أو المحفظة، فإنها يجب أن تراعي جميع المخاطر التي ستراعيها عند الاكتتاب في عقود مكافئة في تاريخ التجديد للخدمة المتبقية. وعند تحديد تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية في نهاية فترة التقرير، يجب على المنشأة إعادة تقييم حدود عقد التأمين ليشمل تأثير التغيرات في الظروف على الحقوق والواجبات الجوهرية للمنشأة.

ب٦٥ التدفقات النقدية الواقعة ضمن حدود عقد التأمين هي تلك التي تتعلق مباشرة بالوفاء بالعقد، ويشمل ذلك التدفقات النقدية التي يكون للمنشأة سلطة تقديرية على مبلغها أو توقيتها. وتشمل التدفقات النقدية الواقعة ضمن حدود العقد ما يلي:

(أ) أقساط التأمين (بما في ذلك تعديلات أقساط التأمين وأقساط التأمين المدفوعة على دفعات) المستلمة من حامل الوثيقة وأي تدفقات نقدية إضافية تنتج عن تلك الأقساط.

(ب) المدفوعات إلى (أو نيابة عن) حامل الوثيقة، بما في ذلك المطالبات التي تم الإبلاغ عنها بالفعل ولكن لم يتم سدادها بعد (أي المطالبات المبلغ عنها) والمطالبات المتكبدة للأحداث التي وقعت ولكن لم يتم التبليغ بمطالباتها وكافة المطالبات المستقبلية التي يقع على المنشأة واجب جوهري فيما يخصها (انظر الفقرة ٣٤).

(ج) المدفوعات إلى (أو نيابة عن) حامل الوثيقة التي تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس.

(د) المدفوعات إلى (أو نيابة عن) حامل الوثيقة التي تنتج عن المشتقات مثل الخيارات والضمانات المدمجة في العقد بالقدر الذي لا تكون فيه تلك الخيارات والضمانات مفصولة عن عقد التأمين (انظر الفقرة ١١(أ)).

(هـ) المبلغ المخصص من التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين الذي يمكن نسبته إلى المحفظة التي ينتمي إليها العقد.

(و) تكاليف معالجة المطالبات (أي التكاليف التي ستتكبدها المنشأة عند التحقيق في المطالبات المقدمة بموجب عقود التأمين الحالية ومعالجتها وتسويتها، بما في ذلك الأتعاب القانونية وأتعاب مقَيِّمي الخسائر والتكاليف الداخلية المتعلقة بالتحقيق في المطالبات ومعالجة مدفوعات المطالبات).

(ز) التكاليف التي ستتكبدها المنشأة عند توفير المنافع التعاقدية التي تُدفع عيناً.

(ح) تكاليف إدارة الوثائق وصونها، مثل التكاليف المتعلقة بفوترة الأقساط ومعالجة التغييرات في الوثائق (مثل التحويلات وإعادة التفعيل). كما تشمل تلك التكاليف العمولات المتكررة المتوقع دفعها للوسطاء إذا استمر حامل وثيقة بعينه في سداد الأقساط ضمن حدود عقد التأمين.

(ط) الضرائب المستندة إلى المعاملات (مثل ضرائب أقساط التأمين وضرائب القيمة المضافة وضرائب السلع والخدمات) والرسوم (مثل رسوم المطافئ وتقييمات صندوق الضمانات) التي تنشأ مباشرة عن عقود التأمين الحالية أو التي يمكن نسبتها إليها على أساس معقول ومتسق.

(ي) المدفوعات التي يؤديها المؤمن بصفة ائتمانية للوفاء بالواجبات الضريبية التي يتكبدها حامل الوثيقة والمقبوضات ذات الصلة.

(ك) التدفقات النقدية الداخلة المحتملة من عمليات الاسترداد (مثل مخلفات الحوادث والحلول) على المطالبات المستقبلية التي تغطيها عقود التأمين الحالية وكذلك التدفقات النقدية الداخلة المحتملة من عمليات الاسترداد المتعلقة بالمطالبات الماضية، طالما أن هذه التدفقات لا تتأهل للإثبات كأصول منفصلة.

(ك أ) التكاليف التي ستتحملها المنشأة:

(١) عند تنفيذ نشاط الاستثمار، طالما كانت المنشأة تنفذ ذلك النشاط لتعزيز المنافع الناتجة من تغطية التأمين لحاملي الوثائق. وتعزز أنشطة الاستثمار المنافع الناتجة من تغطية التأمين إذا كانت المنشأة تنفذ تلك الأنشطة متوقعةً تحقيق عائد استثمار سيستفيد منه حاملو الوثائق في حال وقوع حدث مغطى بالتأمين.

(٢) عند تقديم خدمة عائد الاستثمار إلى حاملي وثائق عقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة (انظر الفقرة ب١١٩ب).

(٣) عند تقديم الخدمة المتعلقة بالاستثمار إلى حاملي وثائق عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة.

(ل) المبلغ المخصص من النفقات العامة الثابتة والمتغيرة (مثل تكاليف المحاسبة والموارد البشرية وتقنية ودعم المعلومات وإهلاك المباني والإيجار والصيانة والمرافق) الذي يمكن نسبته مباشرة إلى الوفاء بعقود التأمين. وتُخصص تلك النفقات العامة لمجموعات العقود باستخدام أساليب منتظمة ومنطقية وتنطبق بشكل ثابت على جميع التكاليف التي لها خصائص متشابهة.

(م) أي تكاليف أخرى يمكن احتسابها تحديداً على حامل الوثيقة طبقاً لأحكام العقد.

ب٦٦ لا تُدرج التدفقات النقدية التالية عند تقدير التدفقات النقدية التي ستنشأ عند وفاء المنشأة بعقد تأمين قائم:

(أ) عوائد الاستثمار. فالاستثمارات يتم إثباتها وقياسها وعرضها بشكل منفصل.

(ب) التدفقات النقدية (المدفوعات أو المقبوضات) التي تنشأ بموجب عقود إعادة التأمين المحتفظ بها. فعقود إعادة التأمين المحتفظ بها يتم إثباتها وقياسها وعرضها بشكل منفصل.

(ج) التدفقات النقدية التي قد تنشأ عن عقود التأمين المستقبلية، أي التدفقات النقدية خارج حدود العقود الحالية (انظر الفقرتين ٣٤ و٣٥).

(د) التدفقات النقدية المتعلقة بالتكاليف التي لا يمكن نسبتها مباشرة إلى محفظة عقود التأمين التي تحتوي على العقد، مثل بعض التكاليف الخاصة بتطوير المنتجات والتدريب عليها. فتلك التكاليف يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة عند تكبدها.

(هـ) التدفقات النقدية التي تنشأ عن المبالغ غير الاعتيادية للفاقد من موارد العمالة أو غيرها التي تستخدم للوفاء بالعقد. فتلك التكاليف يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة عند تكبدها.

(و) مدفوعات ومقبوضات ضريبة الدخل التي لا يدفعها المؤمِّن أو يقبضها بصفة ائتمانية أو التي لا يتم تحميلها بشكل محدد على حامل الوثيقة بموجب شروط العقد.

(ز) التدفقات النقدية بين مختلف مكونات المنشأة المعدة للتقرير، مثل صناديق حاملي الوثائق وصناديق المساهمين، إذا كانت تلك التدفقات النقدية لا تغير المبلغ الذي سيتم دفعه إلى حاملي الوثائق.

(ح) التدفقات النقدية الناشئة عن مكونات منفصلة عن عقد التأمين والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام معايير أخرى منطبقة (انظر الفقرات ١٠-١٣).

ب٦٦أ قبل إثبات مجموعة عقود التأمين، قد تكون المنشأة مطالبة بإثبات أصل أو التزام لتدفقات نقدية تتعلق بمجموعة عقود التأمين بخلاف التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بسبب حدوث التدفقات النقدية أو بسبب متطلبات معيار آخر. وتُعد التدفقات النقدية متعلقة بمجموعة عقود التأمين إذا كانت تلك التدفقات النقدية سيتم تضمينها في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في تاريخ الإثبات الأولي للمجموعة فيما لو تم دفعها أو قبضها بعد ذلك التاريخ. ولتطبيق الفقرة ٣٨(ج)(٢)، يجب على المنشأة إلغاء إثبات مثل هذا الأصل أو الالتزام طالما أنه لن يتم إثباته بشكل منفصل عن مجموعة عقود التأمين في حال حدوث التدفق النقدي أو تطبيق المعيار في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين.

العقود ذات التدفقات النقدية التي تؤثر على التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في عقود أخرى، أو التي تتأثر بتلك التدفقات

ب٦٧ تؤثر بعض عقود التأمين على التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في عقود أخرى وذلك عن طريق اشتراط ما يلي:

(أ) أن يتقاسم حامل الوثيقة مع حاملي الوثائق في عقود أخرى العوائد على نفس المجموعة المحددة من البنود الأساس؛

(ب) إضافة إلى أحد الشرطين التاليين:

(١) أن يتحمل حامل الوثيقة تخفيضاً في حصته من العوائد على البنود الأساس بسبب مدفوعات حاملي الوثائق في عقود أخرى مشاركين في تلك المجموعة، بما في ذلك المدفوعات الناشئة بموجب الضمانات المقدمة إلى حاملي الوثائق في تلك العقود الأخرى؛ أو

(٢) أن يتحمل حاملو الوثائق في العقود الأخرى تخفيضاً في حصتهم من العوائد على البنود الأساس بسبب المدفوعات إلى حامل الوثيقة، بما في ذلك المدفوعات الناشئة عن الضمانات المقدمة إلى حامل الوثيقة.

ب٦٨ تؤثر تلك العقود في بعض الأحيان على التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن مجموعات أخرى. وتعكس التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في كل مجموعة مدى تأثر المنشأة بالتدفقات النقدية المتوقعة، سواءً لحاملي الوثائق في تلك المجموعة أو لحاملي الوثائق في مجموعة أخرى، بسبب العقود الموجودة في المجموعة. ومن ثمّ، فإن التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود لأية مجموعة:

(أ) تشمل المدفوعات الناشئة عن أحكام العقود الحالية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن المجموعات الأخرى، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك المدفوعات متوقعاً دفعها لحاملي الوثائق الحاليين أو المستقبليين؛

(ب) تستثني المدفوعات إلى حاملي الوثائق في المجموعة التي، عملاً بالبند (أ)، تم تضمينها في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في مجموعة أخرى.

ب٦٩ على سبيل المثال، في حالة تخفيض الحصة، في العوائد على البنود الأساس، المدفوعة إلى حاملي الوثائق في إحدى المجموعات من ٣٥٠ وحدة عملة إلى ٢٥٠ وحدة عملة بسبب المدفوعات المتعلقة بمبلغٍ مضمونٍ إلى حاملي الوثائق في مجموعة أخرى، فإن التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في المجموعة الأولى ستشمل المبلغ ١٠٠ وحدة عملة (أي ستكون ٣٥٠ وحدة عملة) والتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في المجموعة الثانية ستستثني المبلغ المضمون البالغ ١٠٠ وحدة عملة.

ب٧٠ يمكن استخدام مناهج عملية مختلفة لتحديد التدفقات النقدية عند الوفاء في مجموعات العقود التي تؤثر في التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن مجموعات أخرى، أو تتأثر بها. وفي بعض الحالات، قد تكون المنشأة قادرة على تحديد التغير في البنود الأساس والتغير الناتج في التدفقات النقدية فقط بمستوى تجميع أعلى من المجموعات. وفي تلك الحالات، يجب على المنشأة تخصيص أثر التغير في البنود الأساس لكل مجموعة على أساس منتظم ومنطقي.

ب٧١ بعد توفير جميع خدمات عقد التأمين للعقود التي في إحدى المجموعات، قد تظل التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مشتملة على مدفوعات متوقع سدادها لحاملي الوثائق الحاليين في مجموعات أخرى أو لحاملي الوثائق المستقبليين. ولا يُطلب من المنشأة الاستمرار في تخصيص تلك التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود لمجموعات بعينها ولكن يمكنها بدلاً من ذلك إثبات وقياس التزام مقابل تلك التدفقات النقدية عند الوفاء الناشئة عن جميع المجموعات.

معدلات الخصم (الفقرة ٣٦)

ب٧٢ يجب على المنشأة استخدام معدلات الخصم التالية عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧:

(أ) لقياس التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود – يتم استخدام معدلات الخصم الحالية عملاً بالفقرة ٣٦؛

(ب) لتحديد الفائدة المتراكمة على هامش الخدمة التعاقدية عملاً بالفقرة ٤٤(ب) لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، يتم استخدام معدلات الخصم المحددة في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة العقود عملاً بالفقرة ٣٦ للتدفقات النقدية الاسمية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساس؛

(ج) لقياس التغيرات في هامش الخدمة التعاقدية بتطبيق الفقرات ب٩٦(أ) وب٩٦(ب) وب٩٦(د) لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، يتم استخدام معدلات الخصم المحددة عند الإثبات الأولي عملاً بالفقرة ٣٦؛

(د) لتعديل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية عملاً بالفقرة ٥٦، فيما يخص مجموعات العقود التي تطبق منهج تخصيص أقساط التأمين ولها مكون تمويل مهم، يتم استخدام معدلات الخصم المحددة عند الإثبات الأولي عملاً بالفقرة ٣٦؛

(هـ) إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٨٨)، فلأجل تحديد مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين المضمن في الربح أو الخسارة:

(١) لمجموعات عقود التأمين التي لا يوجد فيها للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بالمخاطر المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة إلى حاملي الوثائق، عملاً بالفقرة ب١٣١، يتم استخدام معدلات الخصم المحددة في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة العقود عملاً بالفقرة ٣٦ للتدفقات النقدية الاسمية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساس؛

(٢) لمجموعات عقود التأمين التي يوجد فيها للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بالمخاطر المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة إلى حاملي الوثائق، عملاً بالفقرة ب١٣٢(أ)(١)، يتم استخدام معدلات الخصم التي تخصص المتبقي من دخل أو مصروفات التمويل المتوقعة بعد التنقيح على مدار المدة المتبقية لمجموعة العقود بمعدل ثابت؛

(٣) لمجموعات العقود التي تطبق منهج تخصيص أقساط التأمين عملاً بالفقرتين ٥٩(ب) و ب١٣٣، يتم استخدام معدلات الخصم المحددة في تاريخ المطالبة المتكبدة عملاً بالفقرة ٣٦ للتدفقات النقدية الاسمية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساس.

ب٧٣ لتحديد معدلات الخصم في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة من العقود كما هو مبين في الفقرات ب٧٢(ب)-ب٧٢(هـ)، يجوز للمنشأة استخدام المتوسط المرجح لمعدلات الخصم خلال فترة صدور العقود في المجموعة والتي لا يمكن أن تتجاوز عاماً واحداً عملاً بالفقرة ٢٢.

ب٧٤ يجب أن تكون تقديرات معدلات الخصم متسقة مع التقديرات الأخرى المستخدمة لقياس عقود التأمين تجنباً للاحتساب المزدوج أو السهو؛ ومثال ذلك:

(أ) أن يتم خصم التدفقات النقدية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساس بمعدلات لا تعكس أي تباين من ذلك القبيل؛

(ب) أن التدفقات النقدية التي تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساس مالية يجب أن:

(١) يتم خصمها باستخدام معدلات تعكس ذلك التباين؛ أو

(٢) يتم تعديلها تبعاً لأثر ذلك التباين وخصمها بمعدل يعكس التعديل الذي تم إجراؤه.

(ج) أن يتم خصم التدفقات النقدية الاسمية (أي تلك التي تشمل أثر التضخم) بمعدلات تشمل أثر التضخم؛

(د) أن يتم خصم التدفقات النقدية الحقيقية (أي تلك التي تستبعد أثر التضخم) بمعدلات تستبعد أثر التضخم.

ب٧٥ تتطلب الفقرة ب٧٤(ب) خصم التدفقات النقدية التي تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس باستخدام معدلات تعكس ذلك التباين، أو تعديلها تبعاً لأثر ذلك التباين وخصمها بمعدل يعكس التعديل الذي تم إجراؤه. ويعد التباين عاملاً ذا صلة بغض النظر عمّا إذا كان ناشئاً بسبب أحكام تعاقدية أو بسبب ممارسة المنشأة لسلطة تقديرية، وبغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة تحتفظ بالبنود الأساس.

ب٧٦ إن التدفقات النقدية التي تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس ذات العوائد المتغيرة، ولكنها تخضع لضمان حد أدنى من العائد، لا تتباين فقط تبعاً للعوائد على البنود الأساس، حتى عندما يقل المبلغ المضمون عن العائد المتوقع على البنود الأساس. ومن ثمّ، يجب على المنشأة أن تعدل، تبعاً لأثر الضمان، المعدل الذي يُظهر أثر تباين العوائد على البنود الأساس، حتى عندما يقل المبلغ المضمون عن العائد المتوقع على البنود الأساس.

ب٧٧ لا يشترط المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ أن تقوم المنشأة بتقسيم التدفقات النقدية التقديرية إلى تدفقات تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس وأخرى لا تتباين تبعاً لذلك. وإذا لم تقم المنشأة بتقسيم التدفقات النقدية التقديرية بتلك الطريقة، فيجب عليها أن تطبق

معدلات الخصم الملائمة للتدفقات النقدية التقديرية ككل؛ ومثال ذلك استخدام أساليب النمذجة العشوائية أو أساليب القياس التي لا تتأثر بالمخاطر.

ب٧٨ يجب ألا تشمل معدلات الخصم سوى العوامل ذات الصلة، أي العوامل التي تنشأ عن القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية وخصائص سيولة عقود التأمين. وقد لا يكون من الممكن رصد عوامل الخصم تلك مباشرة في السوق. ولذلك، فعندما تكون معدلات السوق الممكن رصدها لأداة لها نفس الخصائص غير متاحة، أو عندما تكون معدلات السوق الممكن رصدها لأدوات مماثلة متاحة لكنها لا تحدد العوامل التي تميز الأداة عن عقود التأمين تحديداً منفصلاً، يجب على المنشأة تقدير المعدلات الملائمة. ولا يشترط المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ استخدام أسلوب تقدير معين لتحديد معدلات الخصم. وعند تطبيق أسلوب التقدير، يجب على المنشأة:

(أ) أن تزيد قدر الإمكان من استخدام المدخلات الممكن رصدها (انظر الفقرة ب٤٤) وأن تعكس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة بشأن المتغيرات غير السوقية التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على المستويين الخارجي والداخلي (انظر الفقرة ب٤٩). وعلى وجه الخصوص، يجب ألا تتناقض معدلات الخصم المستخدمة مع أي بيانات سوقية متاحة وذات صلة، كما يجب ألا تتناقض أي متغيرات غير سوقية مستخدمة مع المتغيرات السوقية الممكن رصدها.

(ب) أن تعكس ظروف السوق الحالية من منظور المشارك في السوق.

(ج) أن تجتهد في تقييم درجة التماثل بين سمات عقود التأمين الجاري قياسها وسمات الأداة المتوفر لها أسعار سوق ممكن رصدها وأن تعدل تلك الأسعار بحيث تعكس الفروقات بينهما.

ب٧٩ فيما يخص التدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس، يعكس معدل الخصم منحنى العائد بالعملة الملائمة للأدوات التي تُعرّض الحامل لمخاطر ائتمانية منعدمة أو ضئيلة، بعد تعديله بما يعكس خصائص سيولة مجموعة عقود التأمين. ويجب أن يعكس ذلك التعديل الفرق بين خصائص سيولة مجموعة عقود التأمين وخصائص سيولة الأصول المستخدمة في تحديد منحنى العائد. وتعكس منحنيات العائد الأصول المتداولة في الأسواق النشطة التي عادةً ما يمكن للحامل بيعها بسرعة في أي وقت دون تحمل تكاليف كبيرة. وفي المقابل، لا يمكن إجبار المنشأة بموجب بعض عقود التأمين على أداء مدفوعات قبل وقوع الحوادث المؤمن عليها أو التواريخ المحددة في العقود.

ب٨٠ وهكذا، ففيما يخص التدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس، يجوز للمنشأة أن تحدد معدلات الخصم عن طريق تعديل منحنى العوائد السائلة الخالي من المخاطر لإظهار أثر الاختلافات بين خصائص سيولة الأدوات المالية التي تشكل أساس المعدلات المرصودة في السوق وخصائص سيولة عقود التأمين (نهج تصاعدي).

ب٨١ وكخيار آخر، يجوز للمنشأة أن تحدد معدلات الخصم الملائمة لعقود التأمين بناءً على منحنى عائد يُظهر أثر معدلات السوق الحالية للعائد الضمني في قياس القيمة العادلة لمحفظة أصول مرجعية (نهج تنازلي). ويجب على المنشأة أن تعدل منحنى العائد ذلك لإزالة أي عوامل غير ذات صلة بعقود التأمين، غير أنها ليست مطالبة بتعديل منحنى العائد تبعاً للاختلافات في خصائص السيولة الخاصة بعقود التأمين والمحفظة المرجعية.

ب٨٢ عند تقدير منحنى العائد المبين في الفقرة ب٨١:

(أ) إذا كانت هناك أسعار سوقية ممكن رصدها في الأسواق النشطة للأصول التي في المحفظة المرجعية، وجب على المنشاة استخدام تلك الأسعار (بما يتفق والفقرة ٦٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣).

(ب) إذا لم تكن السوق نشطة، وجب على المنشأة تعديل أسعار السوق الممكن رصدها للأصول المماثلة لجعلها قابلة للمقارنة بأسعار السوق للأصول الجاري قياسها (بما يتفق والفقرة ٨٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣).

(ج) إذا لم تكن هناك سوق للأصول التي في المحفظة المرجعية، وجب على المنشأة تطبيق أسلوب تقدير. وفيما يخص تلك الأصول (بما يتفق والفقرة ٨٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) يجب على المنشأة:

(١) وضع المدخلات غير الممكن رصدها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في تلك الظروف. وقد تشمل تلك المدخلات البيانات الخاصة بالمنشأة وقد تعوّل المنشأة، في سياق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، على التقديرات طويلة الأجل أكثر من التقلبات قصيرة الأجل؛

(٢) تعديل تلك البيانات لإظهار أثر جميع المعلومات المتعلقة بافتراضات المشاركين في السوق التي تكون متاحة بشكل معقول.

ب٨٣ عند تعديل منحنى العائد، يجب على المنشأة تعديل معدلات السوق المرصودة في المعاملات الحديثة المتعلقة بالأدوات التي لها خصائص مشابهة تبعاً للتحركات في عوامل السوق منذ تاريخ المعاملة، ويجب عليها تعديل معدلات السوق المرصودة لإظهار أثر درجة عدم التشابه بين الأداة الجاري قياسها والأداة الممكن رصد أسعار المعاملات المتعلقة بها. وفيما يتعلق بالتدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً للعوائد على الأصول في المحفظة المرجعية، فإن تلك التعديلات تشمل:

(أ) التعديل تبعاً للفروقات بين مبلغ التدفقات النقدية للأصول في المحفظة وتوقيتها وعدم التأكد منها ومبلغ التدفقات النقدية لعقود التأمين وتوقيتها وعدم التأكد منها؛

(ب) استثناء أقساط المخاطر السوقية للمخاطر الائتمانية، التي لا ترتبط إلا بالأصول المتضمنة في المحفظة المرجعية.

ب٨٤ من حيث المبدأ، وفيما يخص التدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً لعوائد الأصول في المحفظة المرجعية، ينبغي أن يكون هناك منحنى عوائد غير سائلة وحيد خالٍ من المخاطر يزيل كل حالات عدم التأكد بشأن مبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها. ومع ذلك، يمكن من الناحية العملية أن ينتج عن النهجين التنازلي والتصاعدي منحنيات عائد مختلفة، حتى وإن كانت بالعملة نفسها. ويرجع ذلك إلى المحدودية الملازمة لتقدير التعديلات التي تم القيام بها بموجب كل نهج واحتمال عدم إجراء تعديل تبعاً لخصائص السيولة المختلفة في النهج التنازلي. ولا يُشترط على المنشأة مطابقة معدل الخصم المحدد طبقاً لنهجها المختار بمعدل الخصم الذي كان سيتم تحديده طبقاً للنهج الآخر.

ب٨٥ لا يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ قيوداً على محفظة الأصول المرجعية المستخدمة في تطبيق الفقرة ب٨١. غير أن ثمة تعديلات قليلة ستكون مطلوبة لإزالة العوامل التي ليست مرتبطة بعقود التأمين عندما يكون لمحفظة الأصول المرجعية خصائص مشابهة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تتباين التدفقات النقدية الناتجة من عقود التأمين تبعاً للعوائد على البنود الأساس، سيكون مطلوباً إجراء تعديلات أقل إذا استخدمت المنشأة أدوات الدين كنقطة بدء، وليس أدوات حقوق الملكية. وفيما يتعلق بأدوات الدين، سيكون الهدف هو إزالة أثر المخاطر الائتمانية وغيرها من العوامل غير ذات الصلة بعقود التأمين من العائد الكلي للسند. وتتمثل إحدى طرق تقدير أثر المخاطر الائتمانية في استخدام سعر السوق الخاص بمشتق ائتماني كنقطة مرجعية.

التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية (الفقرة ٣٧)

ب٨٦ يتعلق التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بالمخاطر الناشئة عن عقود التأمين وليس المخاطر المالية. ويتم إدراج المخاطر المالية في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية أو معدل الخصم المستخدم لتعديل التدفقات النقدية. وتتمثل المخاطر المغطاة بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى غير المالية مثل مخاطر الإنهاء ومخاطر المصروفات (انظر الفقرة ب١٤).

ب٨٧ يقيس التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في عقود التأمين التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه كي تكون محايدة بين:

(أ) الوفاء بالتزام له مدى من النواتج المحتملة الناشئة عن المخاطر غير المالية؛

(ب) والوفاء بالتزام تنتج عنه تدفقات نقدية ثابتة بنفس القيمة الحالية المتوقعة لعقود التأمين.

على سبيل المثال، يقيس التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه كي تكون محايدة بين الوفاء بالتزام من المحتمل بنسبة ٥٠ في المائة - بسبب المخاطر غير المالية - أن يكون ٩٠ وحدة عملة ومن المحتمل بنسبة ٥٠ بالمائة أن يكون ١١٠ وحدة عملة، والوفاء بالتزام ثابت بواقع ١٠٠ وحدة عملة. ونتيجة لذلك، ينقل التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية حول المبلغ الذي تحتسبه المنشأة نظير عدم التأكد الناشئ عن المخاطر غير المالية والمحيط بمبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها.

ب٨٨ حيث إن التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية يُمثل التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه نظير تحمل المخاطر غير المالية الناشئة عن المبلغ والتوقيت غير المؤكدين للتدفقات النقدية، فإن هذا التعويض يعكس أيضاً:

(أ) درجة منفعة التنوع التي تقوم المنشأة بتضمينها عند تحديد التعويض الذي تطلب الحصول عليه نظير تحمل تلك المخاطرة؛

(ب) كلاً من النواتج المواتية وغير المواتية بطريقة تعكس درجة تجنب المنشأة للمخاطر.

ب٨٩ يتمثل الغرض من التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في قياس أثر عدم التأكد من التدفقات النقدية الناشئة عن عقود التأمين، وليس عدم التأكد الناشئ عن المخاطر المالية. وبناءً عليه، فإن التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية يجب أن يُظهر أثر جميع المخاطر غير المالية المرتبطة بعقود التأمين. ولا يجوز أن يُظهر أثر المخاطر التي لا تنشأ عن عقود التأمين، مثل المخاطر التشغيلية العامة.

ب٩٠ يجب إدراج التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية ضمن القياس بطريقة صريحة. ومن الناحية النظرية، يُعد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية مستقلاً عن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم التي تعدل تلك التدفقات النقدية. ويتعين على المنشأة ألا تقوم باحتساب التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية مرتين كأن تقوم أيضاً على سبيل المثال بإدراج هذا التعويض بشكل ضمني عند تحديد تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية أو معدلات الخصم. ويجب ألا تشمل معدلات الخصم المفصح عنها التزاماً بالفقرة ١٢٠ أي تعديلات ضمنية تبعاً للمخاطر غير المالية.

ب٩١ لا يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ أسلوب (أساليب) التقدير المستخدم لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية. ومع ذلك، ولإظهار التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه نظير تحمل المخاطر غير المالية، يجب أن يحتوي التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية على الخصائص التالية:

(أ) المخاطر قليلة التكرار وعالية الخطورة ستؤدي إلى طلب تعويضات لتحمل المخاطر غير المالية أعلى مما تتطلبه المخاطر كثيرة التكرار ومنخفضة الخطورة؛

(ب) فيما يخص المخاطر المتشابهة، ستؤدي العقود ذات المدة الأطول إلى طلب تعويضات لتحمل المخاطر غير المالية أعلى مما تتطلبه العقود ذات المدة الأقصر؛

(ج) المخاطر التي من المحتمل أن تكون أوسع انتشاراً ستؤدي إلى طلب تعويضات لتحمل المخاطر غير المالية أعلى مما تتطلبه المخاطر الأقل انتشاراً؛

(د) كلما قل ما هو معروف عن التقدير الحالي واتجاهه، زاد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(هـ) بقدر قيام التجارب الفعلية الناشئة بتخفيض درجة عدم التأكد المحيطة بمبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها، تقل التعويضات المطلوبة لتحمل المخاطر غير المالية، والعكس صحيح.

ب٩٢ يجب على المنشأة أن تجتهد عند تحديد أسلوب تقدير ملائم للتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية. وعند تطبيق ذلك الاجتهاد، يجب على المنشأة أيضاً مراعاة ما إذا كان الأسلوب يوفر إفصاحاً موجزاً وغنياً بالمعلومات حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية قياس أداء المنشأة مقارنة بأداء المنشآت الأخرى. وتشترط الفقرة ١١٩ على المنشأة التي تستخدم أسلوباً آخراً خلاف أسلوب مستوى الثقة لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية أن تُفصح عن الأسلوب المستخدم ومستوى الثقة المقابل لنتائج ذلك الأسلوب.

الإثبات الأولي لنقل عقود التأمين وتجميع الأعمال (الفقرة ٣٩)

ب٩٣ عندما تقتني المنشأة عقود تأمين مصدرة أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها في عملية نقل لعقود تأمين لا تشكل عملاً أو في تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فعندئذٍ يجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ١٤-٢٤ لتحديد مجموعات العقود المقتناة، كما لو كانت قد أبرمت العقود في تاريخ المعاملة.

ب٩٤ يجب على المنشأة أن تستخدم العوض المقبوض أو المدفوع نظير العقود كبديل للأقساط المقبوضة. ويُستثنى من العوض المقبوض أو المدفوع نظير العقود العوض المقبوض أو المدفوع نظير أي أصول والتزامات أخرى مقتناة في نفس المعاملة. ويمثل العوض المقبوض أو المدفوع في تجميع الأعمال الذي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ القيمة العادلة للعقود في ذلك التاريخ. وعند تحديد تلك القيمة العادلة، لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ (فيما يتعلق بسمات الطلبات).

ب٩٥ ما لم ينطبق منهج تخصيص أقساط التأمين لتحديد الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية الوارد في الفقرات ٥٥-٥٩ و٦٩-٧٠أ، فعند الإثبات الأولي يتم احتساب هامش الخدمة التعاقدية عملاً بالفقرة ٣٨ لعقود التأمين المقتناة المصدرة وعملاً بالفقرة ٦٥ لعقود إعادة التأمين المقتناة المحتفظ بها باستخدام العوض المقبوض أو المدفوع نظير العقود كبديل لأقساط التأمين المقبوضة أو المدفوعة في تاريخ الإثبات الأولي.

ب٩٥أ إذا كانت عقود التأمين المقتناة المصدرة غير مجدية، عملاً بالفقرة ٤٧، وجب على المنشأة إثبات الزيادة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود عن العوض المدفوع أو المقبوض كجزء من الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر مغرٍ فيما يخص العقود المقتناة في تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو كخسارة ضمن الربح أو الخسارة فيما يخص العقود المقتناة في عملية نقل. ويجب على المنشأة إنشاء مكون خسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لتلك الزيادة، وتطبيق الفقرات ٤٩-٥٢ لتخصيص التغيرات اللاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود لذلك المكون.

ب٩٥ب فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تنطبق عليها الفقرتان ٦٦أ و٦٦ب، يجب على المنشأة تحديد مكون استرداد الخسارة في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ المعاملة عن طريق ضرب:

(أ) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لعقود التأمين الأساس في تاريخ المعاملة؛ في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساس التي تتوقع المنشأة في تاريخ المعاملة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ب٩٥ج يجب على المنشأة إثبات المبلغ الخاص بمكون استرداد الخسارة والمحدد عملاً بالفقرة ب٩٥ب كجزء من الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر مغرٍ فيما يخص عقود إعادة التأمين المحتفظ بها المقتناة في تجميع أعمال يقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو كدخل ضمن الربح أو الخسارة فيما يخص العقود المقتناة في عملية نقل.

ب٩٥د عملاً بالفقرات ١٤—٢٢، قد تقوم المنشأة في تاريخ المعاملة بتضمين كل من عقود تأمين غير مجدية مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود غير مجدية غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة غير مجدية لعقود التأمين. ولتطبيق الفقرة ب٩٥ب في تلك الحالات، يجب على المنشأة استخدام أساس تخصيص منتظم ومنطقي لتحديد الجزء، في مكون الخسارة لمجموعة عقود التأمين، المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

ب٩٥هـ عندما تقتني المنشأة عقود تأمين مصدرة في عملية نقل لعقود تأمين لا تشكل عملاً أو في تجميع أعمال يقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، يجب على المنشأة إثبات أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بالقيمة العادلة في تاريخ المعاملة فيما يخص الحقوق في الحصول على:

(أ) عقود التأمين المستقبلية التي تُعد تجديدات لعقود التأمين المثبتة في تاريخ المعاملة؛

(ب) عقود تأمين مستقبلية، بخلاف تلك المذكورة في البند (أ)، بعد تاريخ المعاملة دون القيام مرة أخرى بدفع التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي دفعتها بالفعل الأعمال المستحوذ عليها والتي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى محفظة عقود التأمين ذات الصلة.

ب٩٥و في تاريخ المعاملة، لا يجوز تضمين مبلغ أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين في قياس مجموعة عقود التأمين المقتناة عملاً بالفقرات ب٩٣-ب٩٥أ.

التغيرات في المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة (الفقرة ٤٤)

ب٩٦ فيما يخص عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، تتطلب الفقرة ٤٤(ج) تعديل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين تبعاً للتغيرات، في التدفقات النقدية عند الوفاء، التي تتعلق بالخدمة المستقبلية. وتضم هذه التغيرات:

(أ) التعديلات بناءً على واقع التجربة والناشئة عن أقساط التأمين المقبوضة في الفترة المتعلقة بالخدمة المستقبلية، والتدفقات النقدية ذات الصلة مثل التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين والضرائب القائمة على الأقساط، مقيسة بمعدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ج).

(ب) التغيرات في تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية، باستثناء تلك المبينة في الفقرة ب٩٧(أ)، مقيسة بمعدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ج).

(ج) الفروقات بين أي مكون استثمار كان من المتوقع أن يصبح مستحق الدفع خلال الفترة ومكون الاستثمار الفعلي الذي يصبح مستحق الدفع خلال الفترة. ويتم تحديد تلك الفروقات عن طريق المقارنة بين (١) مكون الاستثمار الفعلي الذي يصبح مستحق الدفع خلال الفترة (٢) والمبلغ خلال الفترة الذي كان من المتوقع في بداية الفترة أن يتم دفعه زائد أي دخل أو مصروفات لتمويل التأمين فيما يتعلق بذلك المبلغ المتوقع قبل أن يصبح مستحق الدفع.

(ج أ) الفروقات بين أي قرض لحامل الوثيقة يتوقع أن يصبح مستحق السداد خلال الفترة والقرض الفعلي لحامل الوثيقة الذي يصبح مستحق السداد خلال الفترة. ويتم تحديد تلك الفروقات عن طريق المقارنة بين (١) القرض الفعلي لحامل الوثيقة الذي يصبح مستحق السداد خلال الفترة (٢) والمبلغ خلال الفترة الذي كان من المتوقع في بداية الفترة أن يتم سداده زائد أي دخل أو مصروفات لتمويل التأمين فيما يتعلق بذلك المبلغ المتوقع قبل أن يصبح مستحق السداد.

(د) التغيرات في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، والتي تتعلق بالخدمة المستقبلية. ولا تُلزم المنشأة بتقسيم التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بين (١) التغير المتعلق بالمخاطر غير المالية (٢) وأثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات فيها. وفي حالة قيام المنشأة بمثل هذا التقسيم، فيجب عليها تعديل هامش الخدمة التعاقدية تبعاً للتغير المتعلق بالمخاطر غير المالية، مقيساً بمعدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ج).

ب٩٧ لا يجوز للمنشأة تعديل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة تبعاً للتغيرات التالية في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود لأنها لا تتعلق بالخدمة المستقبلية:

(أ) أثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات في القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية والتغيرات في المخاطر المالية. وتشمل هذه الآثار:

(١) الأثر، إن وجد، على التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية؛

(٢) الأثر، إن كان مفصولاً، على التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(٣) أثر التغير في معدل الخصم.

(ب) التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة.

(ج) التعديلات بناءً على واقع التجربة، باستثناء تلك المبينة في الفقرة ب٩٦(أ).

ب٩٨ تمنح الأحكام في بعض عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة المنشأة سلطة تقديرية على التدفقات النقدية التي سيتم دفعها لحاملي الوثائق. ويعتبر التغير في التدفقات النقدية الخاضعة للسلطة التقديرية مرتبطاً بالخدمة المستقبلية، وبالتالي فإنه يعدل هامش الخدمة التعاقدية. وللوقوف على طريقة تحديد التغير في التدفقات النقدية الخاضعة للسلطة التقديرية، يجب على المنشأة أن تحدد عند نشأة العقد الأساس الذي تتوقع بناءً عليه تحديد تعهدها بموجب العقد؛ كأن يكون مثلاً على أساس معدل فائدة ثابت أو على أساس عوائد تتباين تبعاً لعوائد أصول محددة.

ب٩٩ يجب على المنشأة أن تستخدم ذلك التحديد للتمييز بين أثر التغيرات في الافتراضات المرتبطة بالمخاطر المالية على ذلك التعهد (التي لا تُعدل هامش الخدمة التعاقدية) وأثرت التغيرات الخاضعة للسلطة التقديرية الطارئة على ذلك التعهد (التي تعدل هامش الخدمة التعاقدية).

ب١٠٠ إذا لم تستطع المنشأة أن تحدد عند نشأة العقد ما تعتبره تعهداً بموجب العقد وما تعتبره سلطة تقديرية، فيجب عليها أن تعتبر تعهدها هو العائد الضمني في تقدير التدفقات النقدية عند الوفاء عند نشأة العقد، والذي يتم تحديثه لإظهار أثر الافتراضات الحالية المتعلقة بالمخاطر المالية.

التغيرات في المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية في عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة (الفقرة ٤٥)

ب١٠١ عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة هي عقود تأمين تُعد في جوهرها عقود لخدمات تتعلق بالاستثمار وتتعهد المنشأة بموجبها بتحقيق عائد استثمار قائم على البنود الأساس. وبالتالي، فإنها تُعرَّف بأنها عقود تأمين:

(أ) تحدد الأحكام التعاقدية فيها أن حامل الوثيقة يشارك في نصيب من مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساس (انظر الفقرتين ب١٠٥، ب١٠٦)؛

(ب) تتوقع المنشأة فيها أن تدفع لحامل الوثيقة مبلغاً مساوياً لنصيب كبير من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساس (انظر الفقرة ب١٠٧)؛

(ج) تتوقع المنشأة فيها أن يتباين جزء كبير من أي تغير في المبالغ المقرر دفعها لحامل الوثيقة تبعاً للتغير في القيمة العادلة للبنود الأساس (انظر الفقرة ب١٠٧).

ب١٠٢ يجب على المنشأة أن تقيّم ما إذا كان قد تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ب١٠١ باستخدام توقعاتها عند نشأة العقد ولا يجوز لها أن تعيد تقييم الشروط بعد ذلك، ما لم يتم تعديل العقد، وذلك عملاً بالفقرة ٧٢.

ب١٠٣ في حالة تأثير عقود التأمين في مجموعة ما على التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن مجموعات أخرى (انظر الفقرات ب٦٧-ب٧١)، فيجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت الشروط الواردة في الفقرة ب١٠١ قد تم استيفاؤها عن طريق النظر في التدفقات النقدية المحددة عملاً بالفقرات ب٦٨-ب٧٠ التي تتوقع المنشأة دفعها لحاملي الوثائق.

ب١٠٤ تضمن الشروط الواردة في الفقرة ب١٠١ أن تكون عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة عقوداً يكون فيها الواجب على المنشأة تجاه حامل الوثيقة عبارة عن صافي:

(أ) الواجب بدفع مبلغ يعادل القيمة العادلة للبنود الأساس إلى حامل الوثيقة؛

(ب) ورسم متغير (انظر الفقرات ب١١٠-ب١١٨) تخصمه المنشأة من (أ) في مقابل الخدمة المستقبلية التي يقدمها عقد التأمين، ويتألف هذا الرسم من:

(١) مبلغ نصيب المنشأة في القيمة العادلة للبنود الأساس؛ مطروحاً منه

(٢) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس.

ب١٠٥ لا يمنع النصيب المشار إليه في الفقرة ب١٠١(أ) من وجود السلطة التقديرية للمنشأة في أن تغير المبالغ المدفوعة لحامل الوثيقة. ومع ذلك، يجب أن يكون الربط بالبنود الأساس واجب النفاذ (انظر الفقرة ٢).

ب١٠٦ يمكن لمجموعة البنود الأساس المشار إليها في الفقرة ب١٠١(أ) أن تضم أي بنود، مثل محفظة أصول مرجعية أو صافي أصول المنشأة أو مجموعة فرعية محددة من صافي أصول المنشأة، طالما أنها محددة في العقد بوضوح. ولا يلزم أن تحتفظ المنشأة بمجموعة البنود الأساس المحددة. ومع ذلك، يغيب وجود أية مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساس عندما:

(أ) يكون بمقدور المنشأة أن تغير البنود الأساس التي تحدد مبلغ واجب المنشأة بأثر رجعي؛ أو

(ب) لا توجد أي بنود أساس محددة، حتى وإن أمكن تزويد حامل الوثيقة بعائد يعكس بوجه عام الأداء الكلي للمنشأة وتوقعاتها، أو الأداء والتوقعات لمجموعة أصول فرعية تحتفظ بها المنشأة. ومن أمثلة ذلك العائد سعر الفائدة المعروضة في وثيقة التأمين أو دفعة توزيعات الأرباح التي تُحدد في نهاية الفترة التي تتعلق بها. ففي هذه الحالة، يعكس الواجب تجاه حامل الوثيقة مبالغ سعر الفائدة المعروضة في الوثيقة أو توزيعات الأرباح التي حددتها المنشأة، ولا يعكس البنود الأساس المحددة.

ب١٠٧ تشترط الفقرة ب١٠١(ب) أن تتوقع المنشأة دفع نصيب كبير من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساس إلى حامل الوثيقة وتشترط الفقرة ب١٠١(ج) أن تتوقع المنشأة تباين جزء كبير من أي تغير في المبالغ التي سيتم دفعها إلى حامل الوثيقة تبعاً للتغير في القيمة العادلة للبنود الأساس. يجب على المنشأة:

(أ) تفسير لفظ "كبير" في كلتا الفقرتين في سياق الغرض من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي تُعد عقوداً تقدم المنشأة بموجبها خدمات متعلقة بالاستثمار ويتم تعويضها عن الخدمات من خلال رسم يتم تحديده بالرجوع إلى البنود الأساس؛

(ب) تقييم التباين في المبالغ الواردة في الفقرتين ب١٠١(ب) و ب١٠١(ج):

(١) طوال مدة عقد التأمين؛

(٢) على أساس متوسط مرجح بالاحتمالات للقيمة الحالية، وليس على أساس أفضل أو أسوأ ناتج (انظر الفقرتين ب٣٧، ب٣٨).

ب١٠٨ على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تتوقع أن تدفع نصيباً كبيراً من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساس، مع مراعاة ضمان حد أدنى من العائد، فسيكون هناك تصورات:

(أ) تتباين فيها التدفقات النقدية، التي تتوقع المنشأة أن تدفعها لحامل الوثيقة، تبعاً للتغيرات في القيمة العادلة للبنود الأساس لأن العائد المضمون والتدفقات النقدية الأخرى التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس لا يتجاوزان عائد القيمة العادلة على البنود الأساس؛

(ب) لا تتباين فيها التدفقات النقدية، التي تتوقع المنشأة أن تدفعها لحامل الوثيقة، تبعاً للتغيرات في القيمة العادلة للبنود الأساس لأن العائد المضمون والتدفقات النقدية الأخرى التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس يتجاوزان عائد القيمة العادلة على البنود الأساس.

وسوف يعكس تقييم المنشأة للتباين الوارد في الفقرة ب١٠١(ج) فيما يخص هذا المثال متوسطاً مرجحاً بالاحتمالات للقيمة الحالية في كل هذه التصورات.

ب١٠٩ لا يمكن لعقود إعادة التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها أن تكون عقود تأمين ذات ميزات مشاركة مباشرة لأغراض المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

ب١١٠ فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، يتم تعديل هامش الخدمة التعاقدية لإظهار أثر الطبيعة المتغيرة للرسم. وبالتالي، فإن التغيرات في المبالغ الموضحة في الفقرة ب١٠٤ تُعالج على النحو الموضح في الفقرات ب١١١-ب١١٤.

ب١١١ إن التغيرات في الواجب بدفع مبلغ يعادل القيمة العادلة للبنود الأساس (الفقرة ب١٠٤(أ)) إلى حامل الوثيقة لا ترتبط بالخدمة المستقبلية ولا تعدل هامش الخدمة التعاقدية.

ب١١٢ إن التغيرات في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساس (الفقرة ب١٠٤(ب)(١)) ترتبط بالخدمة المستقبلية وتعدل هامش الخدمة التعاقدية، عملاً بالفقرة ٤٥(ب).

ب١١٣ إن التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساس (الفقرة ب١٠٤(ب)(٢)) تشمل:

(أ) التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود بخلاف تلك المحددة في (ب). ويجب على المنشأة تطبيق الفقرتين ب٩٦ وب٩٧، المتسقتين مع عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، لتحديد مدى ارتباط هذه التغيرات بالخدمة المستقبلية وأيضاً تعديل هامش الخدمة التعاقدية عملاً بالفقرة ٤٥(ج). ويتم قياس جميع التعديلات باستخدام معدلات الخصم الحالية.

(ب) التغير في أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية غير الناشئة عن البنود الأساس؛ مثل أثر الضمانات المالية. وترتبط هذه التغيرات بالخدمة المستقبلية وتعدل هامش الخدمة التعاقدية، عملاً بالفقرة ٤٥(ج)، إلا بقدر انطباق الفقرة ب١١٥.

ب١١٤ لا يُطلب من المنشأة تحديد تعديلات هامش الخدمة التعاقدية المطلوبة بموجب الفقرتين ب١١٢ و ب١١٣ كل على حدة. وإنما يمكن تحديد مبلغ مجمع لبعض التعديلات أو جميعها.

تقليص المخاطر

ب١١٥ يجوز للمنشأة، في حالة استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ب١١٦، أن تختار عدم إثبات التغير في هامش الخدمة التعاقدية لإظهار بعض أو كل التغيرات في أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية على:

(أ) مبلغ نصيب المنشأة من البنود الأساس (انظر الفقرة ب١١٢) إذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية على ذلك المبلغ باستخدام مشتقات أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها؛

(ب) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود الموضحة في الفقرة ب١١٣(ب) إذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية على تلك التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود باستخدام مشتقات أو أدوات مالية غير مشتقة مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها.

ب١١٦ تطبيقاً للفقرة ب١١٥، يجب أن يكون للمنشأة هدف موثق سلفاً لإدارة المخاطر واستراتيجية لتقليص المخاطر المالية على النحو الموضح في الفقرة ب١١٥. وأثناء تطبيق ذلك الهدف وتلك الاستراتيجية:

(أ) تحدث مقاصة اقتصادية بين عقود التأمين والمشتقة، أو الأداة المالية غير المشتقة المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو عقد إعادة التأمين المحتفظ به (أي أن قيم عقود التأمين وتلك العناصر التي تعمل على تقليص المخاطر عادةً ما تتحرك في اتجاهين متقابلين لأنهما يستجيبان بطريقة متشابهة للتغيرات في المخاطر الجاري تقليصها). ولا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان فروقات القياس المحاسبية عند تقييم المقاصة الاقتصادية.

(ب) لا تغلب المخاطر الائتمانية على المقاصة الاقتصادية.

ب١١٧ يجب على المنشأة أن تحدد التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في المجموعة التي تنطبق عليها الفقرة ب١١٥ بطريقة متسقة في كل فترة تقرير.

ب١١٧أ إذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية باستخدام مشتقات أو أدوات مالية غير مشتقة مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيجب عليها إدراج مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة الناشئ عن تطبيق الفقرة ب١١٥ ضمن الربح أو الخسارة. وإذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية باستخدام عقود إعادة تأمين محتفظ بها، فيجب عليها أن تطبق نفس السياسة المحاسبية التي تطبقها على عقود إعادة التأمين المحتفظ بها عملاً بالفقرتين ٨٨ و٩٠ لعرض مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين الناشئ عن تطبيق الفقرة ب١١٥.

ب١١٨ إذا انتفى الوفاء بأي من الشروط الواردة في الفقرة ب١١٦، فيجب على المنشأة، في تلك الحالة وحدها دون غيرها، التوقف عن تطبيق الفقرة ب١١٥ اعتباراً من ذلك التاريخ. ولا يجوز للمنشأة إجراء أي تعديل تبعاً للتغيرات التي تم إثباتها في السابق ضمن الربح أو الخسارة.

إثبات هامش الخدمة التعاقدية ضمن الربح أو الخسارة

ب١١٩ يتم إثبات مبلغ هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين ضمن الربح أو الخسارة في كل فترة لإظهار أثر خدمات عقد التأمين المقدمة بموجب مجموعة عقود التأمين في تلك الفترة (انظر الفقرات ٤٤(هـ) و٤٥(هـ) و٦٦(هـ)). ويتم تحديد المبلغ عن طريق:

(أ) تحديد وحدات التغطية في المجموعة. ويمثل عدد وحدات التغطية في المجموعة مقدار خدمات عقد التأمين المقدمة بموجب العقود في المجموعة، والتي يتم تحديدها عن طريق مراعاة كمية المنافع المقدمة بموجب كل عقد وفترة تغطيته المتوقعة.

(ب) تخصيص هامش الخدمة التعاقدية في نهاية الفترة (قبل إثبات أي مبالغ ضمن الربح أو الخسارة لتعكس خدمات عقد التأمين المقدمة في الفترة) بالتساوي لكل وحدة تغطية مقدمة في الفترة الحالية ومتوقع تقديمها في المستقبل.

(ج) إثبات المبلغ المخصص لوحدات التغطية المقدمة خلال الفترة، ضمن الربح أو الخسارة.

ب١١٩أ تطبيقاً للفقرة ب١١٩، تنتهي فترة خدمة عائد الاستثمار أو الخدمة المتعلقة بالاستثمار في أو قبل تاريخ دفع جميع المبالغ المستحقة لحاملي الوثائق الحاليين فيما يتعلق بتلك الخدمات، دون النظر إلى المبالغ التي تُدفع لحاملي الوثائق المستقبليين والمُضمَّنة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود عملاً بالفقرة ب٦٨.

ب١١٩ب قد توفر عقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة خدمة عائد الاستثمار في الحالات الآتية وحدها دون غيرها:

(أ) إذا كان هناك مكون استثمار موجود، أو إذا كان لحامل الوثيقة الحق في سحب مبلغ؛

(ب) إذا كانت المنشأة تتوقع أن مكون الاستثمار، أو المبلغ الذي يحق لحامل الوثيقة سحبه، سيتضمن عائد استثمار (عائد الاستثمار يمكن أن يكون أقل من صفر، على سبيل المثال، في بيئة تطبق معدل فائدة بالسالب)؛

(ج) إذا كانت المنشأة تتوقع تنفيذ نشاط استثماري لتحقيق ذلك العائد الاستثماري.

عقود إعادة التأمين المحتفظ بها - إثبات استرداد الخسائر على عقود التأمين الأساس (الفقرتان ٦٦أ، ٦٦ب)

ب١١٩ج لا تنطبق الفقرة ٦٦أ إلا إذا أُبرم عقد إعادة التأمين المحتفظ به في نفس وقت إثبات عقود التأمين الأساس غير المجدية أو قبل ذلك.

ب١١٩د تطبيقاً للفقرة ٦٦أ، يجب على المنشأة تحديد التعديل على هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها والدخل الناتج عن ذلك عن طريق ضرب:

(أ) الخسارة المثبتة على عقود التأمين الأساس؛ في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساس التي تتوقع المنشأة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ب١١٩هـ عملاً بالفقرات ١٤—٢٢، قد تقوم المنشأة بتضمين كل من عقود تأمين غير مجدية مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود تأمين غير مجدية غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة غير مجدية لعقود التأمين. ولتطبيق الفقرتين ٦٦(ج)(١) و(٢) والفقرة ٦٦أ في تلك الحالات، يجب على المنشأة تطبيق طريقة تخصيص منتظمة ومنطقية لتحديد الجزء، من الخسائر المثبتة على مجموعة عقود التأمين، المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ب١١٩و بعد قيام المنشأة بإنشاء مكون لاسترداد الخسارة عملاً بالفقرة ٦٦ب، يجب عليها تعديل ذلك المكون لإظهار أثر التغيرات في مكون الخسارة الخاص بمجموعة عقود التأمين الأساس غير المجدية (انظر الفقرات ٥٠—٥٢). ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الدفتري لمكون استرداد الخسارة الجزء، من المبلغ الدفتري لمكون الخسارة الخاص بمجموعة عقود التأمين الأساس غير المجدية، الذي تتوقع المنشأة استرداده من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

إيراد التأمين (الفقرتان ٨٣ و٨٥)

ب١٢٠ يمثل إيراد التأمين الإجمالي لمجموعة عقود التأمين العوض مقابل العقود، أي مبلغ أقساط التأمين المدفوعة للمنشأة:

(أ) معدلاً تبعاً لأي أثر تمويلي؛

(ب) ومستثنى منه أي مكونات استثمار.

ب١٢١ تتطلب الفقرة ٨٣ أن يقوم مبلغ إيراد التأمين المثبت خلال الفترة بالتعبير عن نقل الخدمات المتعهد بها بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق في الحصول عليه في مقابل تقديم تلك الخدمات. ويغطي إجمالي العوض الخاص بمجموعة العقود المبالغ التالية:

(أ) المبالغ المرتبطة بتقديم الخدمات، وتشمل:

(١) مصروفات خدمات التأمين، باستثناء أي مبالغ تتعلق بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية الوارد في البند (٢) وأي مبالغ مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية؛

(١أ) المبالغ المتعلقة بضريبة الدخل والتي يتم تحميلها بشكل خاص على حامل الوثيقة؛

(٢) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، باستثناء أي مبالغ مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية؛

(٣) هامش الخدمة التعاقدية.

(ب) المبالغ المرتبطة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين.

ب١٢٢ يُحدَّد إيراد التأمين للفترة والمتعلق بالمبالغ المبينة في الفقرة ب١٢١(أ) على النحو الموضح في الفقرتين ب١٢٣ وب١٢٤. ويُحدَّد إيراد التأمين للفترة والمتعلق بالمبالغ المبينة في الفقرة ب١٢١(ب) على النحو الموضح في الفقرة ب١٢٥.

ب١٢٣ عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، فعندما تقوم المنشأة بتقديم خدمات، فإنها تُلغي إثبات واجب الأداء لتلك الخدمات وتُثبت الإيراد. وعلى نحو متسق، وعملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، فعندما تقوم منشأة بتقديم خدمات في فترة ما، فإنها تخفض الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية للخدمات المقدمة وتُثبت إيراد التأمين. ويُستثنى من التخفيض في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية الذي ينشأ عنه إيراد التأمين التغيراتُ في الالتزام التي لا ترتبط بالخدمات المتوقع تغطيتها بالعوض الذي تحصل عليه المنشأة. وتتمثل تلك التغيرات في:

(أ) التغيرات التي لا ترتبط بالخدمات المقدمة في الفترة، مثل:

(١) التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية الداخلة من أقساط التأمين المقبوضة؛

(٢) التغيرات التي ترتبط بمكونات الاستثمار في الفترة؛

(٢أ) التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية من القروض المقدمة لحاملي الوثائق؛

(٣) التغيرات التي ترتبط بالضرائب المستندة إلى المعاملات والمحصلة نيابة عن الغير (مثل ضرائب أقساط التأمين وضرائب القيمة المضافة وضرائب السلع والخدمات) انظر الفقرة ب٦٥(ط))؛

(٤) دخل أو مصروفات تمويل التأمين؛

(٥) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (انظر الفقرة ب١٢٥)؛

(٦) إلغاء إثبات الالتزامات المنقولة إلى الغير.

(ب) التغيرات التي ترتبط بالخدمات، لكن لا تتوقع المنشأة أن تحصل على عوض مقابلها، أي الزيادات والانخفاضات في مكون الخسارة للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية (انظر الفقرات ٤٧-٥٢).

ب١٢٣أ بقدر قيام المنشأة بإلغاء إثبات أصل خاص بتدفقات نقدية خلاف التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين (انظر الفقرتين ٣٨(ج)(٢) وب٦٦أ)، يجب عليها إثبات إيراد ومصروفات تأمين للمبلغ الملغى إثباته في ذلك التاريخ.

ب١٢٤ وبناءً عليه، يمكن أيضاً تحليل إيراد التأمين للفترة على أنه إجمالي التغيرات في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية خلال الفترة والذي يتعلق بالخدمات التي تتوقع المنشأة أن تحصل على عوض عنها. وتتمثل تلك التغيرات في:

(أ) مصروفات خدمات التأمين المتكبدة خلال الفترة (مقيسة بالمبالغ المتوقعة في بداية الفترة)، باستثناء:

(١) المبالغ المخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية عملاً بالفقرة ٥١(أ)؛

(٢) دفعات سداد مكونات الاستثمار؛

(٣) المبالغ التي ترتبط بالضرائب المستندة إلى المعاملات والمحصلة نيابة عن الغير (مثل ضرائب أقساط التأمين وضرائب القيمة المضافة وضرائب السلع والخدمات) انظر الفقرة ب٦٥(١))؛

(٤) مصروفات اقتناء عقود التأمين (انظر الفقرة ب١٢٥)؛

(٥) المبلغ المتعلق بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية (انظر (ب)).

(ب) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، باستثناء ما يلي:

(١) التغيرات المتضمنة في دخل أو مصروفات تمويل التأمين عملاً بالفقرة ٨٧؛

(٢) التغيرات التي تعدل هامش الخدمة التعاقدية لأنها ترتبط بالخدمة المستقبلية عملاً بالفقرتين ٤٤(ج) و٤٥(ج)؛

(٣) المبالغ المخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية عملاً بالفقرة ٥١(ب).

(ج) مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة في الفترة، عملاً بالفقرتين ٤٤(هـ) و٤٥(هـ).

(د) المبالغ الأخرى، إن وجدت، على سبيل المثال، التعديلات بناءً على واقع التجربة تبعاً لمقبوضات أقساط التأمين بخلاف تلك المتعلقة بالخدمة المستقبلية (انظر الفقرة ب٩٦(أ)).

ب١٢٥ يجب على المنشأة أن تحدد إيراد التأمين المرتبط بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عن طريق تخصيص جزء من الأقساط المتعلقة باسترداد تلك التدفقات النقدية لكل فترة تقرير بطريقة منتظمة على أساس مرور الوقت. ويجب على المنشأة أن تثبت نفس المبلغ كمصروفات خدمات تأمين.

ب١٢٦ عندما تقوم منشأة بتطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين الوارد في الفقرات ٥٥-٥٨، يكون إيراد التأمين للفترة هو مبلغ مقبوضات أقساط التأمين المتوقعة (باستثناء أي مكون استثمار ومع تعديل المبلغ لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية، عند الانطباق، عملاً بالفقرة ٥٦) المخصصة للفترة. ويجب على المنشأة تخصيص مقبوضات أقساط التأمين المتوقعة لكل فترة خاصة بخدمات عقد التأمين:

(أ) على أساس مرور الوقت؛ لكن

(ب) إذا كان النمط المتوقع للإبراء من المخاطر أثناء فترة التغطية يختلف اختلافاً كبيراً عن مرور الوقت، فيكون التخصيص على أساس التوقيت المتوقع لمصروفات خدمات التأمين المتكبدة.

ب١٢٧ يجب على المنشأة تغيير أساس التخصيص فيما بين الفقرتين ب١٢٦(أ) وب١٢٦(ب) حسب الضرورة إذا تغيرت الوقائع والظروف.

دخل أو مصروفات تمويل التأمين (الفقرات ٨٧-٩٢)

ب١٢٨ تتطلب الفقرة ٨٧ من المنشأة أن تدرج ضمن دخل أو مصروفات تمويل التأمين أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية والتغيرات فيهما. ولأغراض المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، فإن:

(أ) الافتراضات المتعلقة بالتضخم بناءً على مؤشر أسعار أو معدلات أو بناءً على أسعار أصول ذات عوائد مرتبطة بالتضخم هي افتراضات مرتبطة بالمخاطر المالية؛

(ب) الافتراضات المتعلقة بالتضخم بناءً على توقع المنشأة لتغيرات معينة في الأسعار ليست افتراضات مرتبطة بالمخاطر المالية؛

(ج) التغيرات في قياس مجموعة عقود التأمين بسبب التغيرات في قيمة البنود الأساس (عدا الإضافات والمسحوبات) تُعد تغيرات ناشئة عن أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية والتغيرات فيهما.

ب١٢٩ تشترط الفقرتان ٨٨ و٨٩ أن تقوم المنشأة باختيار سياسة محاسبية بشأن ما إذا كانت ستقوم بتقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين للفترة بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية التي تختارها على محافظ عقود التأمين. وعند تقييم السياسة المحاسبية المناسبة لمحفظة عقود التأمين، عملاً بالفقرة ١٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، يجب على المنشأة أن تراعي فيما يخص كل محفظة الأصول التي تحتفظ بها المنشأة وطريقة محاسبتها عن تلك الأصول.

ب١٣٠ في حالة انطباق الفقرة ٨٨(ب)، يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة مبلغاً يتم تحديده عن طريق تطبيق تخصيص منتظم لإجمالي دخل أو مصروفات التمويل المتوقع طوال مدة مجموعة عقود التأمين. وفي هذا السياق، يُقصد بالتخصيص المنتظم تخصيصاً لإجمالي دخل أو مصروف التمويل المتوقع لمجموعة عقود التأمين طوال مدة المجموعة، والذي:

(أ) يكون قائماً على خصائص العقود، دون الرجوع إلى العوامل التي لا تؤثر على التدفقات النقدية المتوقع أن تنشأ بموجب العقود. فعلى سبيل المثال، لا يجوز أن يكون تخصيص دخل أو مصروفات التمويل قائماً على العوائد المثبتة المتوقعة على الأصول إذا كانت تلك العوائد المثبتة المتوقعة لا تؤثر على التدفقات النقدية للعقود التي في المجموعة.

(ب) تنتج عنه المبالغ المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر طوال مدة مجموعة العقود ومجموعها صفر. ويكون المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في أي تاريخ هو الفرق بين المبلغ الدفتري لمجموعة العقود والمبلغ الذي ستُقاس به المجموعة عند تطبيق التخصيص المنتظم.

ب١٣١ فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي لا يكون للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بمخاطرها المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة لحامل الوثيقة، يتم تحديد التخصيص المنتظم باستخدام معدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(هـ)(١).

ب١٣٢ فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي يكون للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بمخاطرها المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة لحاملي الوثائق:

(أ) يمكن تحديد تخصيص منتظم لدخل أو مصروف التمويل الناشئ عن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية بإحدى الطرق التالية:

(١) باستخدام معدل يخصص المتبقي من دخل أو مصروف التمويل المتوقع المنقح على مدار المدة المتبقية لمجموعة العقود بمعدل ثابت؛ أو

(٢) فيما يخص العقود التي تستخدم سعر فائدة معروضة في وثيقة التأمين لتحديد المبالغ المستحقة لحاملي الوثائق - باستخدام تخصيص قائم على المبالغ المقيدة للحساب خلال الفترة والمتوقع أن تُقيد للحساب خلال الفترات المستقبلية.

(ب) يتم تحديد تخصيص منتظم لدخل أو مصروف التمويل الناشئ عن التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، إذا ما تم فصله عن التغيرات الأخرى في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية عملاً بالفقرة ٨١، باستخدام تخصيص متسق مع ذلك المستخدم لتخصيص دخل أو مصروف التمويل الناشئ عن التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) يتم تحديد تخصيص منتظم لدخل أو مصروف التمويل الناشئ عن هامش الخدمة التعاقدية:

(١) في عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، باستخدام معدلات الخصم المحددة في الفقرة ب٧٢(ب)؛

(٢) في عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، باستخدام تخصيص متسق مع ذلك المستخدم لتخصيص دخل أو مصروف التمويل الناشئ عن التدفقات النقدية المستقبلية.

ب١٣٣ عند تطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين على عقود التأمين المبينة في الفقرات ٥٣-٥٩، قد يُطلب من المنشأة، أو قد تختار هي، خصم الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة. وفي مثل تلك الحالات، يجوز للمنشأة أن تختار تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين عملاً بالفقرة ٨٨(ب). وفي حالة أخذ المنشأة بهذا الخيار، وجب عليها أن تحدد دخل أو مصروفات تمويل التأمين ضمن الربح أو الخسارة باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ب٧٢(هـ)(٣).

ب١٣٤ تنطبق الفقرة ٨٩ إذا كانت المنشأة تحتفظ، باختيارها أو لأنها مطالبة بذلك، بالبنود الأساس لعقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة. وإذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين عملاً بالفقرة ٨٩(ب)، وجب عليها أن تُدرج ضمن الربح أو الخسارة المصروفات أو الدخل اللذين يطابقان تماماً الدخل أو المصروفات المدرجين ضمن الربح أو الخسارة للبنود الأساس، مما يجعل صافي البنود المعروضة بشكل منفصل صفراً.

ب١٣٥ قد تكون المنشأة مؤهلة لاختيار السياسة المحاسبية حسب الفقرة ٨٩ في بعض الفترات دون غيرها بسبب حدوث تغير فيما إذا كانت تحتفظ بالبنود الأساس. وإذا حدث تغير من ذلك القبيل، فإن اختيار السياسة المحاسبية المتاح للمنشأة يتغير من ذلك الموضح في الفقرة ٨٨ إلى ذلك الموضح في الفقرة ٨٩، أو العكس بالعكس. وبالتالي، فقد تغير المنشأة سياستها المحاسبية فيما بين تلك الموضحة في الفقرة ٨٨(ب) وتلك الموضحة في الفقرة ٨٩(ب). وعند القيام بمثل ذلك التغيير، يجب على المنشأة:

(أ) أن تُدرج المبلغ المتراكم الذي سبق إدراجه ضمن الدخل الشامل الآخر قبل تاريخ التغيير، على أنه تعديل لإعادة التصنيف، ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغيير وفي الفترات المستقبلية، على النحو التالي:

(١) إذا كانت المنشأة قد طبقت في السابق الفقرة ٨٨(ب) - يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة المبلغ المتراكم المدرج ضمن الدخل الشامل الآخر قبل التغيير كما لو كانت المنشأة تستمر في تطبيق المنهج الوارد في الفقرة ٨٨(ب) بناءً على الافتراضات المنطبقة مباشرة قبل التغيير؛

(٢) إذا كانت المنشأة قد طبقت في السابق الفقرة ٨٩(ب) - يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة المبلغ المتراكم المدرج ضمن الدخل الشامل الآخر قبل التغيير كما لو كانت المنشأة تستمر في تطبيق المنهج الوارد في الفقرة ٨٩(ب) بناءً على الافتراضات المنطبقة مباشرة قبل التغيير.

(ب) ألا تُعيد عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

ب١٣٦ عند تطبيق الفقرة ب١٣٥(أ)، لا يجوز للمنشأة إعادة احتساب المبلغ المتراكم الذي سبق إدراجه ضمن الدخل الشامل الآخر كما لو كان التقسيم الجديد مطبقاً دائماً؛ كما لا يجوز تحديث الافتراضات المستخدمة لإعادة التصنيف في الفترات المستقبلية بعد تاريخ التغيير.

أثر التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الأولية

ب١٣٧ إذا أعدت المنشأة قوائم مالية أولية عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"، فيجب عليها اختيار سياسة محاسبية بشأن ما إذا كانت ستغير معالجة التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الأولية السابقة عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ في القوائم المالية الأولية اللاحقة وفي فترة التقرير السنوية. ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية التي تختارها على جميع مجموعات عقود التأمين التي تصدرها ومجموعات عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

الملحق ج
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين".

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويُسمح بالتطبيق المبكر للمنشآت التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" في أو قبل تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

ج٢ لأغراض متطلبات التحول الواردة في الفقرات ج١ وج٣-ج٣٣ فإن:

(أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي تطُبق فيها المنشأة لأول مرة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(ب) تاريخ التحول هو بداية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي.

ج٢أ أضاف التعديل الصادر في ديسمبر ٢٠٢١ بعنوان "التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ - المعلومات المقارنة" الفقرات ج٢٨أ-ج٢٨هـ والفقرة ج٣٣أ. ويجب على المنشأة التي تختار تطبيق الفقرات ج٢٨أ-ج٢٨هـ والفقرة ج٣٣أ أن تطبق هذه الفقرات عند التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

التحول

ج٣ ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، أو ما لم تنطبق الفقرة ج٥أ، يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ بأثر رجعي، باستثناء ما يلي:

(أ) لا يُطلب من المنشأة عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛

(ب) لا يجوز للمنشأة تطبيق الخيار الوارد في الفقرة ب١١٥ للفترات التي تسبق تاريخ التحول. ويجوز للمنشأة تطبيق الخيار الوارد في الفقرة ب١١٥ بأثر مستقبلي في تاريخ التحول أو بعده إذا قامت بتعيين علاقات تقليص المخاطر في تاريخ تطبيقها للخيار أو قبله.

ج٤ لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ بأثر رجعي، يجب على المنشأة القيام بما يلي في تاريخ التحول:

(أ) تحديد كل مجموعة من عقود التأمين وإثباتها وقياسها كما لو كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ مطبقاً دائماً؛

(أأ) تحديد أي أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين، وإثباتها وقياسها، كما لو كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ مطبقاً دائماً (باستثناء عدم مطالبة المنشأة بتقييم إمكانية الاسترداد على النحو المنصوص عليه في الفقرة ٢٨هـ قبل تاريخ التحول)؛

(ب) إلغاء إثبات أي أرصدة قائمة ما كانت لتوجد فيما لو كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ مطبقاً دائماً؛

(ج) إثبات أي فرق صافٍ في حقوق الملكية ناتج عن التطبيق.

ج٥ إذا لم يكن ممكناً عملياً للمنشأة تطبيق الفقرة ج٣ لمجموعة من عقود التأمين، فيجب عليها تطبيق المنهجين التاليين بدلاً من تطبيق الفقرة ج٤(أ):

(أ) المنهج الرجعي المعدل الوارد في الفقرات ج٦-ج١٩أ، مع مراعاة الفقرة ج٦(أ)؛ أو

(ب) منهج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ج٢٠-ج٢٤ب.

ج٥أ بغض النظر عن الفقرة ج٥، يجوز للمنشأة اختيار تطبيق منهج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ج٢٠-ج٢٤ب لمجموعة عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي يمكنها أن تطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ بأثر رجعي، في الحالتين الآتيتين وحدهما دون غيرهما:

(أ) إذا اختارت المنشأة تطبيق خيار تقليص المخاطر الوارد في الفقرة ب١١٥ على مجموعة عقود التأمين بأثر مستقبلي من تاريخ التحول؛

(ب) إذا كانت المنشأة قد استخدمت مشتقات أو أدوات مالية غير مشتقة مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها لتقليص المخاطر المالية الناشئة عن مجموعة عقود التأمين، على النحو المحدد في الفقرة ب١١٥، قبل تاريخ التحول.

ج٥ب إذا لم يكن ممكناً عملياً للمنشأة تطبيق الفقرة ج٤(أأ) لأصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين، فيجب على المنشأة تطبيق المنهجين التاليين لقياس الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين:

(أ) المنهج الرجعي المعدل الوارد في الفقرات ج١٤ب-ج١٤د والفقرة ج١٧أ، مع مراعاة الفقرة ج٦(أ)؛ أو

(ب) منهج القيمة العادلة الوارد في الفقرتين ج٢٤أ وج٢٤ب.

المنهج الرجعي المعدل

ج٦ يهدف المنهج الرجعي المعدل إلى تحقيق أقرب نتيجة ممكنة للتطبيق بأثر رجعي باستخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وبناءً عليه، يجب على المنشأة القيام بما يلي عند تطبيق هذا المنهج:

(أ) استخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة. وإذا لم تتمكن المنشأة من الحصول على المعلومات المعقولة والمؤيدة اللازمة لتطبيق المنهج الرجعي المعدل، فيجب عليها تطبيق منهج القيمة العادلة.

(ب) تحقيق أقصى استخدام ممكن للمعلومات التي كان سيتم استخدامها في تطبيق المنهج الرجعي بالكامل، غير أنه لا يلزمها أن تستخدم سوى المعلومات المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ج٧ تنص الفقرات ج٩-ج١٩أ على التعديلات المسموح بإجرائها على التطبيق بأثر رجعي في المجالات التالية:

(أ) تقييمات عقود التأمين أو مجموعات عقود التأمين التي كانت ستتم في تاريخ النشأة أو الإثبات الأولي؛

(ب) المبالغ المرتبطة بهامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لعقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة؛

(ج) المبالغ المرتبطة بهامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لعقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة؛

(د) دخل أو مصروفات تمويل التأمين.

ج٨ بغية تحقيق هدف المنهج الرجعي المعدل، يُسمح للمنشأة باستخدام كل تعديل وارد في الفقرات ج٩-ج١٩أ فقط إلى الحد الذي لا تتوفر فيه لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة لتطبيق المنهج الرجعي.

التقييمات عند النشأة أو الإثبات الأولي

ج٩ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة تحديد الأمور التالية باستخدام المعلومات المتاحة في تاريخ التحول:

(أ) كيفية تحديد مجموعات عقود التأمين، عملاً بالفقرات ١٤-٢٤؛

(ب) ما إذا كان عقد التأمين يستوفي تعريف عقد التأمين ذي ميزات المشاركة المباشرة، عملاً بالفقرات ب١٠١-ب١٠٩؛

(ج) طريقة تحديد التدفقات النقدية الخاضعة للسلطة التقديرية فيما يخص عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، عملاً بالفقرات ب٩٨-ب١٠٠؛

(د) ما إذا كان عقد الاستثمار يستوفي تعريف عقد الاستثمار ذي ميزات المشاركة الاختيارية الذي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، عملاً بالفقرة ٧١.

ج٩أ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة تصنيف الالتزام بتسوية المطالبات التي تم تكبدها قبل اقتناء عقد التأمين في عملية نقل لعقود تأمين لا تشكل عملاً أو في تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، على أنه التزام يتعلق بمطالبات متكبدة.

ج١٠ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرة ٢٢ لتقسيم المجموعات إلى مجموعات لا تحتوي على عقود يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة.

تحديد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لمجموعات عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة

ج١١ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، وفيما يخص العقود التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، يجب على المنشأة أن تحدد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية (انظر الفقرات ٤٩-٥٢) في تاريخ التحول عن طريق تطبيق الفقرات ج١٢-ج١٦ج.

ج١٢ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين بأنها مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية في تاريخ التحول (أو في تاريخ سابق، إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية في ذلك التاريخ السابق يمكن تحديدها بأثر رجعي، عملاً بالفقرة ج٤(أ))، معدلةً حسب التدفقات النقدية المعروف أنها قد حدثت فيما بين تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين وتاريخ التحول (أو التاريخ السابق). وتشمل التدفقات النقدية المعروف أنها قد حدثت التدفقات النقدية الناتجة عن العقود التي لم تعد موجودة قبل تاريخ التحول.

ج١٣ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة أن تحدد معدلات الخصم المنطبقة في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين (أو في أي وقت لاحق):

(أ) باستخدام منحنى عائد من الممكن رصده يقارب، لمدة الثلاثة أعوام على الأقل التي تسبق تاريخ التحول مباشرة، منحنى العائد المقدَّر عملاً بالفقرات ٣٦ وب٧٢-ب٨٥، في حالة وجود مثل هذا المنحنى الممكن رصده.

(ب) في حالة عدم وجود منحنى العائد الممكن رصده المذكور في الفقرة (أ)، يجب تقدير معدلات الخصم المنطبقة في تاريخ الإثبات الأولي (أو في أي تاريخ لاحق) عن طريق تحديد متوسط الفرق بين منحنى عائد من الممكن رصده ومنحنى العائد المقدر عملاً بالفقرات ٣٦ وب٧٢-ب٨٥، وتطبيق ذلك الفرق على ذلك المنحنى الممكن رصده. ويجب أن يكون ذلك الفرق متوسط ما لا يقل عن الثلاثة أعوام التي تسبق تاريخ التحول مباشرة.

ج١٤ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة أن تحدد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في تاريخ الإثبات الأولي لمجموعة عقود التأمين (أو في أي تاريخ لاحق) عن طريق تعديل التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في تاريخ التحول حسب الإبراء المتوقع من المخاطر قبل تاريخ التحول. ويتم تحديد الإبراء المتوقع من المخاطر بالرجوع إلى الإبراء من المخاطر في عقود التأمين المشابهة التي تصدرها المنشأة في تاريخ التحول.

ج١٤أ عملاً بالفقرة ب١٣٧، يجوز للمنشأة أن تختار عدم تغيير معالجة التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الأولية السابقة. وإلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على تلك المنشأة تحديد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في تاريخ التحول كما لو كانت المنشأة لم تعد قوائم مالية أولية قبل تاريخ التحول.

ج١٤ب إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة استخدام نفس الطريقة المنتظمة والمنطقية التي تتوقع استخدامها بعد تاريخ التحول عندما تطبق الفقرة ٢٨أ لتخصيص أي تدفقات نقدية من اقتناء عقود التأمين تم دفعها (أو تم إثبات التزام لها عملاً بالمعايير الأخرى) قبل تاريخ التحول (عدا أي مبلغ يتعلق بعقود تأمين لم تعد موجودة قبل تاريخ التحول) إلى:

(أ) مجموعات عقود التأمين المثبتة في تاريخ التحول؛

(ب) مجموعات عقود التأمين المتوقع إثباتها بعد تاريخ التحول.

ج١٤ج تؤدي التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي تم دفعها قبل تاريخ التحول والمخصصة لمجموعة من عقود التأمين المثبتة في تاريخ التحول إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية لتلك المجموعة، طالما أن عقود التأمين المتوقع أن تكون موجودة في المجموعة قد تم إثباتها في ذلك التاريخ (انظر الفقرتين ٢٨ج و ب٣٥ج). ويتم إثبات التدفقات النقدية الأخرى من اقتناء عقود التأمين التي تم دفعها قبل تاريخ التحول، بما في ذلك تلك المخصصة لمجموعة من عقود التأمين المتوقع إثباتها بعد تاريخ التحول، على أنها أصل، عملاً بالفقرة ٢٨ب.

ج١٤د إذا لم تتوفر لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة لتطبيق الفقرة ج١٤ب، فيجب عليها تحديد المبالغ الآتية بصفر في تاريخ التحول:

(أ) التعديل على هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين المثبتة في تاريخ التحول وأي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين فيما يتعلق بتلك المجموعة؛

(ب) الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين لمجموعات عقود التأمين المتوقع إثباتها بعد تاريخ التحول.

ج١٥ إذا كان تطبيق الفقرات ج١٢-ج١٤د ينتج عنه هامش خدمة تعاقدية في تاريخ الإثبات الأولي، فمن أجل تحديد هامش الخدمة التعاقدية في تاريخ التحول يجب على المنشأة القيام بما يلي:

(أ) إذا كانت المنشأة تطبق الفقرة ج١٣ لتقدير معدلات الخصم المنطبقة عند الإثبات الأولي، فيجب عليها استخدام تلك المعدلات لمراكمة الفائدة على هامش الخدمة التعاقدية؛

(ب) إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، تحدد المنشأة مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة بسبب نقل الخدمات قبل تاريخ التحول، وذلك عن طريق مقارنة وحدات التغطية المتبقية في ذلك التاريخ بوحدات التغطية المقدمة بموجب مجموعة العقود قبل تاريخ التحول (انظر الفقرة ب١١٩).

ج١٦ إذا كان تطبيق الفقرات ج١٢-ج١٤د ينتج عنه مكون خسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ الإثبات الأولي، وجب على المنشأة أن تحدد أي مبالغ مخصصة لمكون الخسارة قبل تاريخ التحول عملاً بالفقرات ج١٢-ج١٤د واستخدام أساس منتظم للتخصيص.

ج١٦أ فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي توفر تغطية لمجموعة غير مجدية من عقود التأمين والتي تم إبرامها في نفس وقت إصدار عقود التأمين أو قبل ذلك، يجب على المنشأة إنشاء مكون لاسترداد الخسارة في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول (انظر الفقرتين ٦٦أ و٦٦ب). وإلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة تحديد مكون استرداد الخسارة عن طريق ضرب:

(أ) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لعقود التأمين الأساس في تاريخ التحول (انظر الفقرتين ج١٦ وج٢٠)؛ في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساس التي تتوقع المنشأة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ج١٦ب عملاً بالفقرات ١٤—٢٢، قد تقوم المنشأة في تاريخ التحول بتضمين كل من عقود تأمين غير مجدية مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود تأمين غير مجدية غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة غير مجدية لعقود التأمين. ولتطبيق الفقرة ج١٦أ في تلك الحالات، يجب على المنشأة استخدام أساس تخصيص منتظم ومنطقي لتحديد الجزء، في مكون الخسارة لمجموعة عقود التأمين، المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ج١٦ج إذا لم تتوفر لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة لتطبيق الفقرة ج١٦أ، فلا يجوز لها تحديد مكون استرداد خسارة فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

تحديد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لمجموعات عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة

ج١٧ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، وفيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، يجب على المنشأة أن تحدد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول على أنه:

(أ) إجمالي القيمة العادلة للبنود الأساس في ذلك التاريخ؛ مطروحاً منه

(ب) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في ذلك التاريخ؛ مضافًا إليها أو مطروحاً منها

(ج) تعديل تبعاً لما يلي:

(١) المبالغ التي تحتسبها المنشأة على حاملي الوثائق (بما في ذلك المبالغ المخصومة من البنود الأساس) قبل ذلك التاريخ.

(٢) المبالغ المدفوعة قبل ذلك التاريخ والتي لم تكن لتتباين بناءً على البنود الأساس.

(٣) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية الذي يتسبب فيه الإبراء من المخاطر قبل ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة تقدير هذا المبلغ بالرجوع إلى الإبراء من المخاطر في عقود التأمين المشابهة التي تصدرها المنشأة في تاريخ التحول.

(٤) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي تم دفعها (أو التي تم إثبات التزام لها عملاً بالمعايير الأخرى) قبل تاريخ التحول والتي تم تخصيصها للمجموعة (انظر الفقرة ج١٧أ).

(د) إذا كانت البنود (أ)-(ج) ينتج عنها هامش خدمة تعاقدية - يتم طرح مبلغ هامش الخدمة التعاقدية الذي يرتبط بالخدمة المقدمة قبل ذلك التاريخ. ويمثل إجمالي البنود (أ)-(ج) إجمالي هامش الخدمة التعاقدية لجميع الخدمات المقرر تقديمها بموجب مجموعة العقود، أي قبل أي مبالغ كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة للخدمات المقدمة. ويجب على المنشأة أن تقدر المبالغ التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة مقابل الخدمات المقدمة عن طريق مقارنة وحدات التغطية المتبقية في تاريخ التحول بوحدات التغطية المقدمة بموجب مجموعة العقود قبل تاريخ التحول؛ أو

(هـ) إذا كانت البنود (أ)-(ج) ينتج عنها مكون خسارة، يتم تعديل مكون الخسارة إلى صفر وزيادة الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية الذي استُثني منه مكون الخسارة بنفس المبلغ.

ج١٧أ إلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ج١٤ب—ج١٤د لإثبات أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين، وأي تعديل على هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة تبعاً للتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (انظر الفقرة ج١٧(ج)(٤)).

دخل أو مصروفات تمويل التأمين

ج١٨ فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي، عملاً بالفقرة ج١٠، تشمل عقوداً يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة:

(أ) يُسمح للمنشأة بأن تحدد معدلات الخصم في تاريخ الإثبات الأولي للمجموعة المنصوص عليها في الفقرات ب٧٢(ب)–ب٧٢(هـ)(٢) ومعدلات الخصم في تاريخ المطالبة المتكبدة المنصوص عليها في الفقرة ب٧٢(هـ)(٣) في تاريخ التحول بدلاً من تاريخ الإثبات الأولي أو تاريخ المطالبة المتكبدة.

(ب) إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين مبالغ يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة ومبالغ يتم إدراجها ضمن الدخل الشامل الآخر عملاً بالفقرة ٨٨(ب) أو ٨٩(ب)، يلزم على المنشأة أن تحدد المبلغ التراكمي لدخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في تاريخ التحول لتطبيق الفقرة ٩١(أ) في الفترات المستقبلية. ويُسمح للمنشأة بتحديد ذلك الفرق التراكمي إما بتطبيق الفقرة ج١٩(ب) أو تحديده:

(١) بصفر، ما لم ينطبق البند (٢)؛

(٢) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي تنطبق عليها الفقرة ب١٣٤، بمبلغ يعادل المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر على البنود الأساس.

ج١٩ فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي لا تشمل عقوداً يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة:

(أ) إذا طبقت المنشأة الفقرة ج١٣ لغرض تقدير معدلات الخصم المنطبقة عند الإثبات الأولي (أو في أي تاريخ لاحق)، يجب عليها أيضاً تحديد معدلات الخصم المنصوص عليها في الفقرات ب٧٢(ب)—ب٧٢(هـ) عملاً بالفقرة ج١٣؛

(ب) إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين مبالغ يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة ومبالغ يتم إدراجها ضمن الدخل الشامل الآخر، عملاً بالفقرة ٨٨(ب) أو ٨٩(ب)، يلزم على المنشأة أن تحدد المبلغ التراكمي لدخل أو

مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في تاريخ التحول لتطبيق الفقرة ٩١(أ) في الفترات المستقبلية. ويجب على المنشأة أن تحدد ذلك الفرق التراكمي:

(١) فيما يخص عقود التأمين التي ستطبق عليها المنشأة طرق التخصيص المنتظم الموضحة في الفقرة ب١٣١ -وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق الفقرة ج١٣ لتقدير معدلات الخصم عند الإثبات الأولي- باستخدام معدلات الخصم المنطبقة في تاريخ الإثبات الأولي، أيضاً بتطبيق الفقرة ج١٣؛

(٢) فيما يخص عقود التأمين التي ستطبق عليها المنشأة طرق التخصيص المنتظم الموضحة في الفقرة ب١٣٢ - على أساس أن الافتراضات المتعلقة بالمخاطر المالية التي طبقت في تاريخ الإثبات الأولي هي تلك المطبقة في تاريخ التحول، أي بقيمة صفر؛

(٣) فيما يخص عقود التأمين التي ستطبق عليها المنشأة طرق التخصيص المنتظم الموضحة في الفقرة ب١٣٣ -وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق الفقرة ج١٣ لتقدير معدلات الخصم عند الإثبات الأولي (أو في أي تاريخ لاحق)- باستخدام معدلات الخصم المنطبقة في تاريخ المطالبة المتكبدة، أيضاً بتطبيق الفقرة ج١٣؛

(٤) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي تنطبق عليها الفقرة ب١٣٤ - بمبلغ يعادل المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر على البنود الأساس.

ج١٩أ عملاً بالفقرة ب١٣٧، يجوز للمنشأة أن تختار عدم تغيير معالجة التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الأولية السابقة. وإلى الحد الذي تسمح به الفقرة ج٨، يجب على تلك المنشأة تحديد المبالغ المتعلقة بدخل أو مصروفات تمويل التأمين في تاريخ التحول كما لو كانت المنشأة لم تعد قوائم مالية أولية قبل تاريخ التحول.

منهج القيمة العادلة

ج٢٠ يجب على المنشأة، من أجل تطبيق منهج القيمة العادلة، أن تحدد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول على أنه الفرق بين القيمة العادلة لمجموعة عقود التأمين في ذلك التاريخ والتدفقات النقدية عند الوفاء المقيسة في ذلك التاريخ. وعند تحديد تلك القيمة العادلة، لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" (فيما يتعلق بسمات الطلبات).

ج٢٠أ فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تنطبق عليها الفقرتان ٦٦أ و٦٦ب (دون الحاجة إلى استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ب١١٩ج)، يجب على المنشأة تحديد مكون استرداد الخسارة في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول عن طريق ضرب:

(أ) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لعقود التأمين الأساس في تاريخ التحول (انظر الفقرتين ج١٦ وج٢٠)؛ في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساس التي تتوقع المنشأة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ج٢٠ب عملاً بالفقرات ١٤—٢٢، قد تقوم المنشأة في تاريخ التحول بتضمين كل من عقود تأمين غير مجدية مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود تأمين غير مجدية غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة غير مجدية لعقود التأمين. ولتطبيق الفقرة ج٢٠أ في تلك الحالات، يجب على المنشأة استخدام أساس تخصيص منتظم ومنطقي لتحديد الجزء، في مكون الخسارة لمجموعة عقود التأمين، المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ج٢١ عند تطبيق منهج القيمة العادلة، يجوز للمنشأة تطبيق الفقرة ج٢٢ لتحديد ما يلي:

(أ) كيفية تحديد مجموعات عقود التأمين، عملاً بالفقرات ١٤-٢٤؛

(ب) ما إذا كان عقد التأمين يستوفي تعريف عقد التأمين ذي ميزات المشاركة المباشرة، عملاً بالفقرات ب١٠١-ب١٠٩؛

(ج) طريقة تحديد التدفقات النقدية الخاضعة للسلطة التقديرية فيما يخص عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، عملاً بالفقرات ب٩٨-ب١٠٠؛

(د) ما إذا كان عقد الاستثمار يستوفي تعريف عقد الاستثمار ذي ميزات المشاركة الاختيارية الذي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، عملاً بالفقرة ٧١.

ج٢٢ يجوز للمنشأة أن تختار تحديد الأمور الواردة في الفقرة ج٢١ باستخدام:

(أ) المعلومات المعقولة والمؤيدة للأمور التي كانت المنشأة ستحددها في ضوء أحكام العقد وظروف السوق في تاريخ النشأة أو الإثبات الأولي، حسب الاقتضاء؛ أو

(ب) المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة في تاريخ التحول.

ج٢٢أ عند تطبيق منهج القيمة العادلة، يجوز للمنشأة أن تختار تصنيف الالتزام بتسوية المطالبات التي تم تكبدها قبل اقتناء عقد التأمين في عملية نقل لعقود تأمين لا تشكل عملاً أو في تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، على أنه التزام يتعلق بمطالبات متكبدة.

ج٢٣ لا يُطلب من المنشأة، عند تطبيق منهج القيمة العادلة، تطبيق الفقرة ٢٢ ويجوز لها أن تدرج في المجموعة عقوداً يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة. ولا يجب على المنشأة تقسيم المجموعات إلى مجموعات تشمل فقط عقوداً مصدرة في غضون سنة واحد (أو أقل) إلا إذا كان لديها معلومات معقولة ومؤيدة لإجراء التقسيم. وسواءً أكانت المنشأة تطبق الفقرة ٢٢ أم لا، يُسمح لها بأن تحدد معدلات الخصم في تاريخ الإثبات الأولي للمجموعة المنصوص عليها في الفقرات ب٧٢(ب)–ب٧٢(هـ)(٢) ومعدلات الخصم في تاريخ المطالبة المتكبدة المنصوص عليها في الفقرة ب٧٢(هـ)(٣) في تاريخ التحول بدلاً من تاريخ الإثبات الأولي أو تاريخ المطالبة المتكبدة.

ج٢٤ عند تطبيق منهج القيمة العادلة، إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، يُسمح بتحديد المبلغ التراكمي لدخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في تاريخ التحول:

(أ) بأثر رجعي – ولا يتم ذلك إلا إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة للقيام بذلك؛ أو

(ب) بصفر، ما لم ينطبق البند (ج)؛

(ج) وفيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي تنطبق عليها الفقرة ب١٣٤ – بمبلغ يعادل المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر من البنود الأساس.

الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

ج٢٤أ عند تطبيق منهج القيمة العادلة فيما يخص الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين (انظر الفقرة ج٥ب(ب))، في تاريخ التحول، يجب على المنشأة تحديد أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بمبلغ يساوي التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي ستتكبدها المنشأة في تاريخ التحول فيما يخص الحقوق في الحصول على ما يلي:

(أ) استرداد التدفقات النقدية المترتبة على اقتناء عقود التأمين من أقساط عقود التأمين التي تم إصدارها قبل تاريخ التحول ولكن لم يتم إثباتها في ذلك التاريخ؛

(ب) عقود التأمين المستقبلية التي تُعد تجديدات لعقود التأمين المثبتة في تاريخ التحول وعقود التأمين الموضحة في البند (أ)؛

(ج) عقود تأمين مستقبلية، بخلاف تلك المذكورة في البند (ب)، بعد تاريخ التحول دون القيام مرة أخرى بدفع التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي دفعتها المنشأة بالفعل والتي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى محفظة عقود التأمين ذات الصلة.

ج٢٤ب في تاريخ التحول، يجب على المنشأة أن تستبعد من قياس أية مجموعة لعقود التأمين مبلغ أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين.

المعلومات المقارنة

ج٢٥ بغض النظر عن الإشارة إلى فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي الواردة في الفقرة ج٢(ب)، يجوز للمنشأة أيضاً عرض معلومات مقارنة معدلة عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لأية فترات سابقة معروضة، لكنها غير مطالبة بالقيام بذلك. وفي حالة

قيام المنشأة بعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة، فإن الإشارة إلى "بداية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي" الواردة في الفقرة ج٢(ب) يجب أن تُقرأ على أنها "بداية أسبق فترة مقارنة معدلة معروضة".

ج٢٦ لا يُطلب من المنشأة تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرات ٩٣-١٣٢ عن أية فترة معروضة قبل بداية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي.

ج٢٧ في حالة قيام المنشأة بعرض إفصاحات ومعلومات مقارنة غير معدلة عن أية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بوضوح المعلومات التي لم يتم تعديلها، وتفصح عن أنها قد أُعدَّت على أساس مختلف، وتشرح ذلك الأساس.

ج٢٨ لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي لم تُنشر سابقاً عن تطور المطالبات التي وقعت في تاريخ يسبق بخمسة أعوام نهاية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ولكن إذا لم تُفصح المنشأة عن تلك المعلومات، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المنشآت التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لأول مرة في الوقت نفسه

ج٢٨أ يُسمح للمنشآت التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لأول مرة في الوقت نفسه بتطبيق الفقرات ج٢٨ب-ج٢٨هـ (تراكب التصنيف) لغرض عرض المعلومات المقارنة عن أصل مالي إذا لم تكن المعلومات المقارنة لذلك الأصل المالي قد تم إعادة عرضها لأجل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. والمعلومات المقارنة للأصل المالي لن يتم إعادة عرضها لأجل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إذا اختارت المنشأة عدم إعادة عرض الفترات السابقة (انظر الفقرة ١٥/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، أو إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة ولكن تم إلغاء إثبات الأصل المالي خلال تلك الفترات السابقة (انظر الفقرة ١/٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

ج٢٨ب يجب على المنشأة التي تطبق تراكب التصنيف على أصل مالي عرض المعلومات المقارنة كما لو كانت متطلبات التصنيف والقياس الخاصة بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ قد تم تطبيقها على ذلك الأصل المالي. ويجب على المنشأة استخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة في تاريخ التحول (انظر الفقرة ج٢(ب)) لتحديد الكيفية التي تتوقع أن تصنف الأصل المالي وتقيسه بها عند التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التقييمات المبدئية التي يتم تنفيذها استعداداً للتطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

ج٢٨ج عند تطبيق تراكب التصنيف على أصل مالي، لا يتعين على المنشأة تطبيق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا كان الأصل المالي سيخضع لمتطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بناءً على التصنيف المحدد عملاً بالفقرة ج٢٨ب، ولكن المنشأة لا تطبق تلك المتطلبات عند تطبيق تراكب التصنيف، يجب على المنشأة الاستمرار في عرض أي مبلغ تم إثباته فيما يخص الهبوط في الفترة السابقة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس". وفي حال عدم القيام بذلك، فإنه يجب عكس قيد أي مبالغ من ذلك القبيل.

ج٢٨د يجب إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي والمبلغ الدفتري في تاريخ التحول ينتج عن تطبيق الفقرتين ج٢٨ب وج٢٨ج ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في تاريخ التحول.

ج٢٨هـ يجب على المنشأة التي تطبق الفقرات ج٢٨ب-ج٢٨د:

(أ) الإفصاح عن معلومات نوعية تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من فهم:

(١) مدى تطبيق تراكب التصنيف (على سبيل المثال، ما إذا كان قد تم تطبيقه على جميع الأصول المالية الملغى إثباتها في الفترة المقارنة)؛

(٢) ما إذا كان قد تم تطبيق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ومدى ذلك التطبيق (انظر الفقرة ج٢٨ج)؛

(ب) عدم تطبيق تلك الفقرات إلا على المعلومات المقارنة لفترات التقرير بين تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ وتاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر الفقرتين ج٢ وج٢٥)؛

(ج) في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تطبيق متطلبات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (انظر القسم ٢/٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

إعادة تعيين الأصول المالية

ج٢٩ إن المنشأة التي تكون في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ قد طبقت المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على فترات التقرير السنوية التي تسبق التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧:

(أ) يجوز لها أن تعيد تقييم ما إذا كان أحد الأصول المالية المؤهلة يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٢/١/٤(أ) أو الفقرة ٢/١/٤أ(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولا يكون الأصل المالي مؤهلاً إلا إذا لم يكن محتفظاً به فيما يتعلق بنشاط غير متصل بالعقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومن أمثلة الأصول المالية التي لن تكون مؤهلة لإعادة التقييم الأصول المالية المحتفظ بها فيما يتعلق بالأنشطة البنكية، أو الأصول المالية المحتفظ بها في صناديق تتعلق بعقود استثمار تقع خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

(ب) يجب عليها أن تلغي تعيينها السابق للأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان الشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لم يعد مُستوفى بسبب تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

(ج) يجوز أن تعين الأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في حالة استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ٥/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(د) يجوز أن تعين استثماراً في أداة من أدوات حقوق الملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر عملاً بالفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(هـ) يجوز أن تلغي تعيينها السابق لاستثمار في أداة من أدوات حقوق الملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر عملاً بالفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ج٣٠ يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ج٢٩ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعيينات والتصنيفات بأثر رجعي. وعند القيام بذلك، يجب على المنشأة تطبيق متطلبات التحول ذات الصلة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب افتراض أن تاريخ التطبيق الأولي لذلك الغرض هو تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

ج٣١ لا يُطلب من المنشأة التي تطبق الفقرة ج٢٩ إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تلك التغيرات في التعيينات والتصنيفات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا أعادت المنشأة عرض الفترات السابقة، فإن القوائم المالية المعاد عرضها يجب أن تعكس جميع متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لتلك الأصول المالية المتأثرة. وإذا لم تُعِد المنشأة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها أن تُثبت، ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في تاريخ التطبيق الأولي، أي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق لتلك الأصول المالية؛

(ب) والمبلغ الدفتري لتلك الأصول المالية في تاريخ التطبيق الأولي.

ج٣٢ عندما تقوم المنشأة بتطبيق الفقرة ج٢٩، يجب عليها أن تُفصح، في فترة التقرير السنوية تلك فيما يتعلق بتلك الأصول المالية بحسب الفئة:

(أ) في حال انطباق الفقرة ج٢٩(أ)، عن الأساس الذي استخدمته لتحديد الأصول المالية المؤهلة؛

(ب) في حال انطباق أي من الفقرات ج٢٩(أ)–ج٢٩(هـ):

(١) عن صنف القياس والمبلغ الدفتري للأصول المالية المتأثرة المحددة مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(٢) عن صنف القياس الجديد والمبلغ الدفتري للأصول المالية المتأثرة المحددة بعد تطبيق الفقرة ج٢٩.

(ج) في حال انطباق الفقرة ج٢٩(ب)، عن المبلغ الدفتري للأصول المالية في قائمة المركز المالي التي سبق تعيينها على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عملاً بالفقرة ٥/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والتي لم تعد معينة على ذلك النحو.

ج٣٣ عندما تقوم المنشأة بتطبيق الفقرة ج٢٩، يجب عليها أن تفصح في فترة التقرير السنوية تلك عن المعلومات النوعية التي من شأنها أن تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم:

(أ) طريقة تطبيقها للفقرة ج٢٩ على الأصول المالية التي تغيَّر تصنيفها عند التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(ب) أسباب أي تعيين أو إلغاء تعيين للأصول المالية على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عملاً بالفقرة ٥/١/٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) سبب توصل المنشأة لأي استنتاجات مختلفة في التقييم الجديد عملاً بالفقرة ٢/١/٤(أ) أو ٢/١/٤أ(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ج٣٣أ فيما يخص الأصل المالي الملغى إثباته فيما بين تاريخ التحول وتاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، يجوز للمنشأة تطبيق الفقرات ج٢٨ب-ج٢٨هـ (تراكب التصنيف) لغرض عرض المعلومات المقارنة كما لو كانت الفقرة ج٢٩ قد تم تطبيقها على ذلك الأصل. ويجب على تلك المنشأة تكييف متطلبات الفقرات ج٢٨ب-ج٢٨هـ بحيث يستند تراكب التصنيف إلى الكيفية التي تتوقع المنشأة تعيين الأصل المالي بها عملاً بالفقرة ج٢٩ في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

سحب المعايير الأخرى

ج٣٤ يحل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ محل المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"، المُعدَّل في عام ٢٠٢٠.

المعيار الدولي للمحاسبة ١
"عرض القوائم المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

أولاً: توضيحات عامة

أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "<u>من خلال الإثبات في قائمة الدخل</u>"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "<u>قائمة الدخل</u>" أو "صافي الدخل" حسب السياق. فعلى سبيل المثال تعني هذه العبارة في الفقرة ٧ صافي الدخل في سياق تعريف "الربح أو الخسارة"، في حين تعني في نفس الفقرة قائمة الدخل في سياق تعريف "تعديلات إعادة التصنيف". وقد وردت هذه العبارات في المعيار في الفقرات (٧، ٨، ١٠أ، ٣٨أ، ٨١أ، ٨١ب، ٨٢، ٨٢أ، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٣، ٩٥، ٩٦، ٩٩، ١٠٢، ١٠٦، ١١٥).

وذلك باعتبار أن مصطلحات "قائمة الدخل" و"صافي الدخل" متعارف عليها في بيئة المملكة العربية السعودية.

ثانياً: التعديلات المدخلة على الفقرات

٥ (تعديل):

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا ~~قامت المنشآت~~ <u>تم السماح للمنشآت</u> التي تمارس أنشطة غير هادفة للربح في القطاع الخاص أو القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فقد يلزمها أن تعدل الأوصاف المستخدمة لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والأوصاف المستخدمة للقوائم المالية نفسها.

سبب التعديل:

تم تعديل هذه الفقرة للإشارة لوجود معيار خاص بعرض القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة.

٢٥ (تعديل):

٢٥ عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة أن تجري تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وعندما تصبح الإدارة على علم، أثناء إجراء التقييم، بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن حالات عدم التأكد تلك. ~~وعندما لا تُعِد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.~~ <u>وعندما تعد المنشأة القوائم المالية على أساس التصفية فيجب عليها الإفصاح عن أن القوائم المالية قد أُعدت على أساس معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.</u>

سبب التعديل:

نظراً لاعتماد الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معياراً خاصاً بإعداد القوائم المالية على أساس التصفية، فإنه يجب على المنشأة في حالة عدم قدرتها على البقاء كمنشأة مستمرة أن تعد القوائم المالية على أساس التصفية وفقاً لمتطلبات معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٥٤ (إضافة):

٥٤ ...

(أ) ...

(ن) الالتزامات عن الزكاة المستحقة وفقاً لتعريف معيار الزكاة السعودي، والتزامات وأصول الضريبة الحالية، حسب تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

سبب الإضافة:

أُضيف هذا المتطلب نظراً لالتزام الشركات السعودية بدفع الزكاة المستحقة.

٧٨ (إضافة):

٧٨ تعتمد التفاصيل الموفرة في التصنيفات الفرعية على متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. وتستخدم المنشأة أيضاً العوامل المحددة في الفقرة ٥٨ لتقرر أساس التصنيف الفرعي. وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات في فئات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

(ب) يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ أخرى. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة؛

(ج) يتم تفصيل المخزون، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"، في تصنيفات مثل البضاعة، وإمدادات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع؛

(د) يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين ولبنود أخرى؛

(هـ) يتم تفصيل رأس المال المساهم به والاحتياطيات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة إصدار الأسهم والاحتياطيات.؛

(و) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ المستحقة المختلفة.

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

سبب الإضافة:

أُضيفت عدد من العناصر للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها.

٨٢ (إضافة):

٨٢ ...

(أ) ...

(د) مصروف الضريبة والزكاة؛

سبب الإضافة:

أُضيف متطلب عرض مصروف الزكاة الخاص بالفترة، باعتباره أحد مصروفات الشركات السعودية للفترة.

٩٧أ (إضافة فقرة):

٩٧أ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عما يلي:

i. الإفصاح عن الدخل من التمويل أو الدخل من الفوائد الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل من التمويل. ويجب أن تفصح المنشأة عن دخل الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أياً كان مبلغها.

ii. المكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه المكاسب (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه المكاسب الأخرى.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٩٧ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الدخل والمكاسب المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل والمكاسب المعروضة في قائمة الدخل ولتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة إيرادات المنشأة، وعوائد استثماراتها.

١٠٢ (إضافة)

١٠٢... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة X

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركات السعودية المحملة على قائمة الدخل.

١٠٣ (إضافة)

١٠٣... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة	X

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركات السعودية المحملة على قائمة الدخل.

١٠٥أ (إضافة فقرة):

١٠٥أ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أياً كان مبلغها.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ١٠٥ لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها خلال الفترة.

المعيار الدولي للمحاسبة ١
عرض القوائم المالية

الهدف

١ يحدد هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. وهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتواها.

النطاق

٢ **يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.**

٣ تحدد المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي متطلبات الإثبات والقياس والإفصاح لمعاملات وأحداث أخرى محددة.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقارير المالية الأولية". وبالرغم من ذلك، تنطبق الفقرات ١٥-٣٥ على مثل تلك القوائم المالية. وينطبق هذا المعيار بنفس القدر على جميع المنشآت، بما في ذلك تلك المنشآت التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وتلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة".

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا قامت المنشآت التي تمارس أنشطة غير هادفة للربح في القطاع الخاص أو القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فقد يلزمها أن تعدل الأوصاف المستخدمة لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والأوصاف المستخدمة للقوائم المالية نفسها.

٦ وبالمثل، فإن المنشآت التي لا يوجد بها حقوق ملكية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" (مثل بعض الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تُعد أسهم رأس مالها حقوق ملكية (مثل بعض المنشآت التعاونية) قد يلزمها أن تكيف عرض حصص الأعضاء أو حملة الوحدات في القوائم المالية.

التعريفات

٧ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

***السياسات المحاسبية* مُعرَّفة في الفقرة ٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وهي مستخدمة في هذا المعيار بنفس المعنى.**

***القوائم المالية ذات الغرض العام* (يشار إليها بلفظ "القوائم المالية") هي تلك القوائم التي يراد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليس بمقدورهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تفي باحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.**

***غير ممكن عملياً* يعدّ تطبيق متطلب ما غير ممكن عملياً عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل جهد معقول للقيام بذلك.**

***المعايير الدولية للتقرير المالي* هي المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وهي تشمل:**

(أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) المعايير الدولية للمحاسبة؛

(ج) التفسيرات الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(د) **التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات الدولية السابقة.**[1]

ذو/ذات أهمية نسبية:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها.

وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة المعلومات أو حجمها، أو على الطبيعة والحجم معاً. وتقيّم المنشأة ما إذا كانت المعلومة تُعد ذات أهمية نسبية، سواءً بمفردها أو عند اقترانها بغيرها من المعلومات، في سياق قوائمها المالية ككل.

وتكون المعلومات محجوبة إذا تم نقلها بطريقة لها تأثير مشابه لتأثير إغفال ذكر تلك المعلومات أو تحريفها على المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية. وفيما يلي أمثلة للظروف التي قد تؤدي إلى حجب المعلومات ذات الأهمية النسبية:

(أ) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة ببند أو معاملة أو حدث آخر ذي أهمية نسبية في القوائم المالية لكن باستخدام لغة غامضة أو غير واضحة؛

(ب) توزيع المعلومات المتعلقة ببند أو معاملة أو حدث آخر ذي أهمية نسبية عبر مختلف أجزاء القوائم المالية؛

(ج) التجميع غير المناسب للبنود أو المعاملات أو الأحداث الأخرى غير المتشابهة؛

(د) الفصل غير المناسب بين البنود أو المعاملات أو الأحداث الأخرى المتشابهة؛

(هـ) الحد من قابلية فهم القوائم المالية نتيجةً لإخفاء معلومات ذات أهمية نسبية بمعلومات أخرى غير مهمة نسبياً لدرجة أن المستخدمين الرئيسيين يعجزون عن تحديد المعلومات ذات الأهمية النسبية.

إن تقييم ما إذا كانت المعلومات يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها قد تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشأة معينة معدة للتقرير يتطلب أن تراعي المنشأة خصائص هؤلاء المستخدمين وأن تراعي أيضاً الظروف الخاصة بالمنشأة نفسها.

ولا يستطيع العديد من المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، أن يطلبوا من المنشآت المعدة للتقرير أن تقدم لهم المعلومات بشكل مباشر ويجب عليهم أن يعتمدوا على القوائم المالية ذات الغرض العام للحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجون إليها. وبالتالي، يُعدّون هم المستخدمين الرئيسيين الذين توجه إليهم القوائم المالية ذات الغرض العام. ويتم إعداد القوائم المالية للمستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية الاقتصادية، والذين يقومون بقراءة المعلومات وتحليلها بعناية. بل إن المستخدمين الجادين والذين هم على دراية جيدة قد يحتاجون أحياناً إلى الاستعانة بأحد المستشارين لفهم المعلومات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية المعقدة.

***الإيضاحات* تحتوي الإيضاحات على معلومات أخرى إضافة إلى تلك المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية. وتوفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلاً للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات عن البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم.**

***الدخل الشامل الآخر* يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف) التي لا يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لما تتطلبه أو تسمح به المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.**

وتشمل مكونات الدخل الشامل الآخر ما يلي:

(أ) التغييرات في فائض إعادة التقويم (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة")؛

(ب) إعادة قياس الخطط ذات المنافع المحددة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين")؛

---

[1] تم تعديل تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي بعد تغيير المسميات التي استحدثها النظام الأساسي المنقح لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي في ٢٠١٠.

(ج) المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية")؛

(د) المكاسب والخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المُعيَّنة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(دأ) المكاسب والخسائر على الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(هـ) الجزء الفعّال من المكاسب والخسائر على أدوات التحوط المستخدمة في تحوط لتدفق نقدي والمكاسب والخسائر على أدوات التحوط التي تتحوط للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (انظر القسم ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(و) فيما يخص بعض الالتزامات المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في مخاطر الائتمان المتعلقة بالالتزام (انظر الفقرة ٧/٧/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ز) التغيرات في قيمة القيمة الزمنية للخيارات عند فصل القيمة الحقيقية عن القيمة الزمنية لعقد خيار وتعيين التغيرات في القيمة الحقيقية على أنها هي فقط أداة التحوط (انظر القسم ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ح) التغيرات في قيمة العناصر الآجلة للعقود الآجلة عند فصل العناصر الآجلة عن العناصر الفورية لعقد آجل وتعيين التغيرات في العناصر الفورية على أنها هي فقط أداة التحوط؛ والتغيرات في قيمة الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية لأداة مالية عند استبعادها من تعيين تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (انظر القسم ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ط) مبالغ دخل ومصروفات تمويل التأمين الناتجة من العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين"، والمستبعدة من الربح أو الخسارة عند تفصيل مجموع دخل أو مصروفات تمويل التأمين من أجل أن يُضمَّن في الربح أو الخسارة مبلغٌ يحدده تخصيص منتظم بتطبيق الفقرة ٨٨(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، أو يحدده مبلغ يزيل عدم التماثل المحاسبي مع مبالغ دخل أو مصروفات التمويل الناشئة عن البنود الأساس، عملاً بالفقرة ٨٩(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(ي) مبالغ دخل ومصروفات التمويل الناتجة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، والمستبعدة من الربح أو الخسارة عند تفصيل مجموع دخل أو مصروفات تمويل إعادة التأمين من أجل أن يُضمَّن في الربح أو الخسارة مبلغٌ يحدده تخصيص منتظم بتطبيق الفقرة ٨٨(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

الملاك **هم حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية.**

الربح أو الخسارة **هو مجموع الدخل مطروحاً منه المصروفات، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.**

تعديلات إعادة التصنيف **هي المبالغ التي يُعاد تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي سبق إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية أو في الفترات السابقة.**

مجموع الدخل الشامل **هو التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكاً.**

ويشمل مجموع الدخل الشامل جميع مكونات "الربح أو الخسارة" و"الدخل الشامل الآخر".

٨ رغم أن هذا المعيار يستخدم مصطلحات "الدخل الشامل الآخر"، و"الربح أو الخسارة" و"مجموع الدخل الشامل"، فإنه يمكن للمنشأة أن تستخدم مصطلحات أخرى لوصف المجاميع، طالما أن المعنى واضح. على سبيل المثال، يجوز للمنشأة أن تستخدم مصطلح "صافي الدخل" لوصف الربح أو الخسارة.

٨أ تم توضيح المصطلحات الآتية في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" وهي مستخدمة في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢:

(أ) أداة مالية قابلة للرد مصنفة على أنها حقوق ملكية (موضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢).

(ب) أداة تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة عند التصفية فقط، وتُصنَّف على أنها أداة حقوق ملكية (موضحة في الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢).

القوائم المالية

غرض القوائم المالية

٩ تعدَّ القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة. وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعدَّ مفيدة لقطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتظهر القوائم المالية أيضاً نتائج قيام الإدارة برعاية الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولتحقيق هذا الهدف، توفر القوائم المالية معلومات عمّا يخص المنشأة من:

(أ) الأصول؛

(ب) الالتزامات؛

(ج) حقوق الملكية؛

(د) الدخل والمصروفات، بما في ذلك المكاسب والخسائر؛

(هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بصفتهم ملاك؛

(و) التدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات، مع المعلومات الأخرى المقدمة في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبالتحديد، التنبؤ بتوقيتها ودرجة تأكدها.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٠ تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

(أ) قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة؛

(ب) قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة؛

(ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛

(د) قائمة التدفقات النقدية للفترة؛

(هـ) الإيضاحات، وتشمل المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(هـ أ) المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة كما هي محددة في الفقرتين ٣٨ و٣٨أ؛

(و) قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية وفقاً للفقرات ٤٠أ-٤٠د.

ويجوز للمنشأة أن تستخدم عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يجوز للمنشاة أن تستخدم العنوان "قائمة الدخل الشامل" بدلاً من "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر".

١٠أ يجوز للمنشأة أن تعرض قائمة واحدة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، مع عرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر في قسمين. ويجب أن يُعرض القسمان معاً، على أن يُعرض قسم الربح أو الخسارة أولاً متبوعاً مباشرةً بقسم الدخل الشامل الآخر. ويجوز

للمنشأة أن تعرض قسم الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة للربح أو الخسارة. وفي هذه الحالة، يجب أن تسبق القائمة المنفصلة للربح أو الخسارة – مباشرةً - القائمة التي تعرض الدخل الشامل، والتي يجب أن تبدأ بالربح أو الخسارة.

١١ **يجب على المنشأة أن تعرض جميع القوائم المالية في المجموعة الكاملة من القوائم المالية بنفس القدر من الوضوح.**

١٢ [حُذفت]

١٣ تقوم كثير من إدارات المنشآت بتقديم استعراض مالي خارج القوائم المالية، يصف ويوضح السمات الرئيسية لأداء المنشأة ومركزها المالي، وحالات عدم التأكد الرئيسية التي تواجهها. ويمكن أن يشمل مثل هذا التقرير استعراض ما يلي:

(أ) العوامل والمؤثرات الرئيسية التي تحدد الأداء المالي، بما في ذلك التغيّرات في البيئة التي تعمل فيها المنشأة، وتجاوب المنشأة مع تلك التغيرات وآثارها، وسياسة المنشأة للاستثمار من أجل المحافظة على الأداء المالي وتعزيزه، بما في ذلك سياستها لتوزيع الأرباح؛

(ب) مصادر تمويل المنشأة ونسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية التي تهدف إلى تحقيقها؛

(ج) موارد المنشأة غير المثبتة في قائمة المركز المالي، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

١٤ تعرض كثير من المنشآت أيضاً - خارج القوائم المالية - تقارير وقوائم مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة، خاصة في الصناعات التي تكون العوامل البيئية فيها مهمة، وعندما يُعد الموظفون مجموعة مهمة من المستخدمين. وتُعد التقارير والقوائم المعروضة خارج القوائم المالية خارجة عن نطاق المعايير الدولية للتقرير المالي.

السمات العامة

العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي

١٥ **يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل تعبيراً صادقاً عن آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وفقاً للتعريفات وضوابط الإثبات المتعلقة بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات المحددة في "إطار مفاهيم التقرير المالي" (إطار المفاهيم). ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، مع تقديم إفصاحات إضافية عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.**

١٦ **يجب على أية منشأة تلتزم في إعداد قوائمها المالية بالمعايير الدولية للتقرير المالي أن تقدم إفادة واضحة وخالية من التحفظ عن مثل هذا الالتزام في الإيضاحات. ولا يجوز للمنشأة أن تصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي ما لم تكن ملتزمة بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.**

١٧ في جميع الظروف تقريباً، تحقق المنشأة عرضاً عادلاً من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها. ويتطلب العرض العادل أيضاً من المنشأة ما يلي:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٨ منظومة من الإرشادات المعتمدة التي تأخذها الإدارة في الحسبان في حال عدم وجود معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على بند ما.

(ب) عرض المعلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، بطريقة توفر معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة وقابلة للفهم.

(ج) تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات وأحداث وظروف أخرى معينة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

١٨ **لا يمكن للمنشأة أن تتدارك اختيار سياسات محاسبية غير مناسبة، سواءً بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بتقديم إيضاحات أو مواد توضيحية.**

١٩ **في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب وارد في أحد المعايير الدولية للتقرير المالي سيكون مضللاً جداً لدرجة أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في "إطار المفاهيم"، فيجب على المنشأة الخروج عن ذلك المتطلب وفقاً للطريقة المحددة في الفقرة ٢٠، وذلك إذا كان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب، أو لا يمنع بأية صورة أخرى، مثل هذا الخروج.**

٢٠ **في حالة خروج المنشأة عن متطلب وارد في أحد المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً للفقرة ١٩، فيجب عليها الإفصاح عمّا يلي:**

(أ) **أن الإدارة قد خلصت إلى أن القوائم المالية تعبر بشكل عادل عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛**

(ب) **أنها قد التزمت بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها، باستثناء أنها خرجت عن متطلب معين لتحقيق العرض العادل؛**

(ج) **اسم المعيار الدولي للتقرير المالي الذي خرجت عنه المنشأة، وطبيعة الخروج، بما في ذلك المعالجة التي كان يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي، والسبب الذي كان سيجعل هذه المعالجة – فيما لو تمت – في هذه الظروف مضللة جداً، مما يجعلها تتعارض مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في "إطار المفاهيم"، والمعالجة البديلة المطبقة؛**

(د) **الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية والذي كان سيتم التقرير عنه التزاماً بالمتطلب، وذلك لكل فترة معروضة.**

٢١ **عندما تخرج المنشأة عن متطلب وارد في أحد المعايير الدولية للتقرير المالي في فترة سابقة، ويؤثر ذلك الخروج على المبالغ المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليها أن تقدم الإفصاحات المحددة في الفقرة ٢٠(ج) و(د).**

٢٢ تنطبق الفقرة ٢١، على سبيل المثال، عندما تخرج المنشأة في فترة سابقة عن أحد المتطلبات الواردة في معيار دولي للتقرير المالي لقياس أصول أو التزامات، ويؤثر ذلك الخروج على قياس التغيرات في الأصول والالتزامات المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية.

٢٣ **في الحالات النادرة للغاية التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب وارد في أحد المعايير الدولية للتقرير المالي سيكون مضللاً جداً لدرجة أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في "إطار المفاهيم"، لكن الإطار التنظيمي ذي الصلة يمنع الخروج عن المتطلب، فيجب على المنشأة أن تحد قدر الإمكان من الجوانب المضللة المتصورة للالتزام، وذلك بالإفصاح عمّا يلي:**

(أ) **اسم المعيار الدولي للتقرير المالي موضوع الإشكال، وطبيعة المتطلب، وسبب استنتاج الإدارة أن الالتزام بذلك المتطلب، في ظل الظروف القائمة، سيكون مضللاً جداً لدرجة أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في "إطار المفاهيم"؛**

(ب) **التعديلات التي تم إدخالها على كل بند في القوائم المالية والتي خلصت الإدارة إلى أنها تعد ضرورية لتحقيق العرض العادل، وذلك لكل فترة معروضة.**

٢٤ لغرض الفقرات ١٩-٢٣، ستتعارض معلومة ما مع هدف القوائم المالية عندما لا تعبر تلك المعلومة بصدق عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تستهدف التعبير عنها، أو يمكن التوقع بشكل معقول أنها ستعبر عنها، وبالتالي سيكون من المرجح أن يؤثر ذلك على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وعند تقييم ما إذا كان الالتزام بمتطلب محدد في أحد المعايير الدولية للتقرير المالي سيكون مضللاً جداً لدرجة أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في "إطار المفاهيم"، يجب على الإدارة أن تأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) سبب عدم تحقيق هدف القوائم المالية في الظروف ذات الصلة؛

(ب) كيفية اختلاف ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخرى التي تلتزم بالمتطلب. وإذا كانت المنشآت الأخرى في ظروف مشابهة تلتزم بالمتطلب، فإنه ثمة افتراض مسبق قابل للنقض بأن التزام المنشأة بالمتطلب لن يكون مضللاً جداً لدرجة أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في "إطار المفاهيم".

الاستمرارية

٢٥ **عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة أن تجري تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل و اقعي آخر سوى القيام بذلك. وعندما تصبح الإدارة على علم، أثناء إجراء التقييم، بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد**

تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تُعِد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.

٢٦ عند تقييم ما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسباً، تأخذ الإدارة في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل الذي يمتد على الأقل إلى اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير، ودون الاقتصار على تلك المدة. وتعتمد درجة النظر في تلك المعلومات ومراعاتها على الحقائق القائمة في كل حالة. فعندما يكون لدى المنشأة تاريخ من العمليات المربحة، وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تتوصل المنشأة إلى استنتاج أن المحاسبة وفقاً لأساس الاستمرارية تعدَّ مناسبة دون إجراء تحليل تفصيلي. وفي حالات أخرى، قد يلزم الإدارة أن تأخذ في الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة والجداول الزمنية لسداد الديون والمصادر الممكنة للتمويل البديل قبل أن تتمكن من التوصل إلى قناعة بأن أساس الاستمرارية يُعدّ مناسباً.

المحاسبة على أساس الاستحقاق

٢٧ **يجب على المنشأة أن تعد قوائمها المالية باستخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق، باستثناء المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية.**

٢٨ عندما تستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق، تثبت المنشأة البنود على أنها أصول والتزامات وحقوق الملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفي تعريفات وضوابط إثبات تلك العناصر الواردة في "إطار المفاهيم".

الأهمية النسبية والتجميع

٢٩ **يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتشابهة. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية.**

٣٠ تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم تجميعها في فئات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها. وتتمثل المرحلة النهائية لعملية التجميع والتصنيف في عرض بيانات مختصرة ومُصنَّفة، تشكّل بنوداً مستقلة في القوائم المالية. وإذا كان هناك بند مستقل ليست له أهمية نسبية بمفرده، فإنه يُجمع مع البنود الأخرى، إمّا في تلك القوائم المالية أو في الإيضاحات. والبند الذي ليست له أهمية نسبية كافية ليستحق العرض بشكل مفصل في تلك القوائم، قد يستحق العرض بشكل منفصل في الإيضاحات.

٣٠أ يجب على المنشأة عند تطبيق هذا المعيار والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، ومع الأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف، أن تقرر كيفية تجميع المعلومات في القوائم المالية، والتي تشمل الإيضاحات. ولا يجوز للمنشأة أن تقلل من قابلية فهم قوائمها المالية بحجب المعلومات ذات الأهمية النسبية بالمعلومات التي ليست لها أهمية نسبية أو بتجميع البنود ذات الأهمية النسبية التي لها طبيعة أو وظائف مختلفة.

٣١ تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي المعلومات المطلوب إدراجها في القوائم المالية، والتي تشمل الإيضاحات. ولا يلزم المنشأة أن تقدم إفصاحاً محدداً يتطلبه أحد المعايير إذا كانت المعلومات الناتجة عن الإفصاح ليست لها أهمية نسبية. وهذا هو الحال حتى إذا احتوت المعايير الدولية للتقرير المالي على قائمة من المتطلبات المحددة أو وصفتها بأنها الحد الأدنى من المتطلبات. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان ينبغي تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات وأحداث وظروف أخرى معينة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

المقاصة

٣٢ **لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات، ما لم تكن مطالبة أو مسموحاً لها بذلك بموجب معيار دولي للتقرير المالي.**

٣٣ تقوم المنشأة بالتقرير بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات، وعن الدخل والمصروفات. وباستثناء الحالات التي تعكس فيها المقاصة جوهر المعاملة أو الحدث الآخر، فإن إجراء المقاصة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في قائمة المركز المالي، ينتقص

من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. ولا يعدُّ من قبيل المقاصة قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقويم - على سبيل المثال، طرح مخصصات تقادم المخزون ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها من المبالغ مستحقة التحصيل.

٣٤ يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" من المنشأة أن تقيس الإيرادات من العقود مع العملاء بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل نقل سلع أو خدمات موعود بها. على سبيل المثال، يعكس مبلغ الإيراد المثبت أي حسومات تجارية وتخفيضات لاحقة للكميات الكبيرة تسمح بها المنشأة. وفي سياق أنشطتها المعتادة، تقوم المنشأة بمعاملات أخرى لا تولد إيراداً ولكنها ثانوية للأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد. وتعرض المنشأة نتائج مثل هذه المعاملات بصافي مقابلة أي دخل بالمصروفات المتعلقة به والناشئة عن المعاملة نفسها، عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة أو الحدث الآخر. فعلى سبيل المثال:

(أ) تعرض المنشأة المكاسب والخسائر من استبعاد الأصول غير المتداولة، بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية، بطرح المبلغ الدفتري للأصل ومصروفات البيع المتعلقة بالاستبعاد من مبلغ العوض عند الاستبعاد؛

(ب) فيما يخص النفقات المتعلقة بمخصص تمّ إثباته، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، والمستردة بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، اتفاقية ضمان مع المورد)، يجوز للمنشأة أن تخفضها بالمبلغ المسترد المتعلق بها.

٣٥ بالإضافة إلى ذلك، تعرض المنشأة على أساسٍ صافٍ المكاسب والخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتشابهة، على سبيل المثال، مكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية، أو المكاسب والخسائر الناشئة عن الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة. وبالرغم من ذلك، تعرض المنشأة مثل هذه المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية.

دورية التقرير

٣٦ يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) على الأقل سنوياً. وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم المالية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، يجب عليها أن تفصح، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية، عمّا يلي:

(أ) سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

(ب) حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل.

٣٧ تعد المنشأة القوائم المالية عادةً بشكل متسق لفترة سنة واحدة. وبالرغم من ذلك، تفضل بعض المنشآت، لأسباب عملية، أن تقرر مثلاً عن فترة ٥٢ أسبوعاً. ولا يمنع هذا المعيار هذه الممارسة.

المعلومات المقارنة

الحد الأدنى من المعلومات المقارنة

٣٨ يجب على المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، إلا عندما تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي أو تتطلب خلاف ذلك. ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية إذا كان ذلك ملائماً لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

٣٨أ كحد أدنى، يجب على المنشأة أن تعرض قائمتين للمركز المالي، وقائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (في حال عرضها)، وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتعلقة بها.

٣٨ب في بعض الحالات، تظل المعلومات السردية المقدَّمة في القوائم المالية للفترة (الفترات) السابقة ملائمة في الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، تفصح المنشأة في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي، كانت نتائجه غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم تتضح بعد. فقد يستفيد المستخدمون من الإفصاح عن معلومات بأن حالة عدم التأكد كانت موجودة في نهاية الفترة السابقة، ومن الإفصاح عن معلومات عن الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة للخروج من حالة عدم التأكد.

معلومات مقارنة إضافية

٣٨ج يجوز للمنشأة أن تعرض معلومات مقارنة بالإضافة إلى الحد الأدنى من القوائم المالية المقارنة المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، طالما كانت تلك المعلومات مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويمكن أن تتألف معلومات المقارنة هذه من واحدة أو أكثر من القوائم المشار إليها في الفقرة ١٠، ولكن لا يلزم أن تضم مجموعة كاملة من القوائم المالية. وعندما يكون هذا هو الحال، يجب على المنشأة أن تعرض معلومات الإيضاحات المتعلقة بتلك القوائم الإضافية.

٣٨د على سبيل المثال، يجوز للمنشأة أن تعرض قائمة ثالثة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (وبذلك تعرض الفترة الحالية، والفترة السابقة وفترة مقارنة إضافية واحدة). وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تعرض قائمة ثالثة للمركز المالي، أو قائمة ثالثة للتدفقات النقدية أو قائمة ثالثة للتغيرات في حقوق الملكية (أي قائمة مالية إضافية مقارنة). ولكنها مطالبة بأن تعرض، في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، المعلومات المقارنة المتعلقة بتلك القائمة الإضافية للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

٣٩–٤٠ [حُذفت]

التغيير في السياسة المحاسبية أو إعادة العرض بأثر رجعي أو إعادة التصنيف

٤٠أ يجب على المنشأة أن تعرض قائمة ثالثة للمركز المالي كما في بداية الفترة السابقة، بالإضافة إلى الحد الأدنى من القوائم المالية المقارنة المطلوبة في الفقرة ٣٨أ، إذا:

(أ) كانت تطبق سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية؛

(ب) كان للتطبيق بأثر رجعي أو لإعادة العرض بأثر رجعي أو لإعادة التصنيف تأثير جوهري على المعلومات في قائمة المركز المالي في بداية الفترة السابقة.

٤٠ب في الظروف الموضحة في الفقرة ٤٠أ، يجب على المنشأة أن تعرض ثلاث قوائم للمركز المالي كما في:

(أ) نهاية الفترة الحالية؛

(ب) نهاية الفترة السابقة؛

(ج) بداية الفترة السابقة.

٤٠ج عندما تكون المنشأة مطالبة بأن تعرض قائمة مركز مالي إضافية وفقاً للفقرة ٤٠أ، يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٤١-٤٤ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨. وبالرغم من ذلك، لا يلزمها أن تعرض الإيضاحات المتعلقة بقائمة المركز المالي الافتتاحية كما في بداية الفترة السابقة.

٤٠د يجب أن يكون تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية تلك هو كما في بداية الفترة السابقة بغض النظر عمّا إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعرض معلومات مقارنة لفترات أسبق (كما هو مسموح به في الفقرة ٣٨ج).

٤١ إذا غيرت المنشأة عرض أو تصنيف بنود في قوائمها المالية، فيجب عليها أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة، ما لم تكن إعادة التصنيف غير ممكنة عملياً. وعندما تعيد المنشأة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب عليها أن تفصح عمّا يلي (بما في ذلك كما في بداية الفترة السابقة):

(أ) طبيعة إعادة التصنيف؛

(ب) مبلغ كل بند أو فئة من البنود معاد تصنيفها؛

(ج) سبب إعادة التصنيف.

٤٢ عندما يكون من غير الممكن عملياً أن يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) سبب عدم إعادة تصنيف المبالغ.

(ب) طبيعة التعديلات التي كانت ستُجرى إذا كانت المبالغ قد أُعيد تصنيفها.

٤٣ يساعد تعزيز قابلية المعلومات للمقارنة بين الفترات وبعضها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبصفة خاصة عن طريق السماح بتقييم الاتجاهات الظاهرة في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. وفي بعض الظروف، يكون من غير الممكن عملياً إعادة تصنيف المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون المنشأة قد قامت بتجميع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد يكون من غير الممكن عملياً أن يُعاد إنتاج المعلومات.

٤٤ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٨ التعديلات المطلوبة على المعلومات المقارنة عندما تغير المنشأة سياسةً محاسبيةً أو تصحح خطأً.

ثبات طريقة العرض

٤٥ يجب على المنشأة أن تحافظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها، ما لم:

(أ) يكن من الواضح، بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخراً سيكون أكثر مناسبة، بعد الأخذ في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٨؛ أو

(ب) يتطلب معيار دولي للتقرير المالي تغييراً في طريقة العرض.

٤٦ على سبيل المثال، قد يشير استحواذ أو استبعاد مهم، أو استعراض لطريقة عرض القوائم المالية، إلى أن القوائم المالية يلزم أن تُعرض بطريقة مختلفة. ولا تغير المنشأة طريقة عرض قوائمها المالية إلا إذا كانت طريقة العرض التي تم التغيير إليها توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية، ومن المرجح أن يستمر الهيكل المُنقح، بحيث لا تتضرر القابلية للمقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات في طريقة العرض، تعيد المنشأة تصنيف معلوماتها المقارنة وفقاً للفقرتين ٤١ و٤٢.

الهيكل والمحتوى

مقدمة

٤٧ يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة المركز المالي، أو في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل، أو في قائمة التغيّرات في حقوق الملكية، ويتطلب الإفصاح عن بنود مستقلة أخرى إمّا في تلك القوائم أو في الإيضاحات. ويحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية" متطلبات لعرض معلومات التدفقات النقدية.

٤٨ يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بالمعنى الواسع، الذي يشمل البنود المعروضة في القوائم المالية. وتتطلب المعايير الأخرى أيضاً تقديم إفصاحات. ويمكن تقديم مثل هذه الإفصاحات في القوائم المالية، ما لم يُحدد خلاف ذلك في موضع آخر في هذا المعيار، أو في معيار دولي آخر للتقرير المالي.

تحديد القوائم المالية

٤٩ يجب على المنشأة أن تحدد بشكل واضح القوائم المالية وأن تميزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

٥٠ تنطبق المعايير الدولية للتقرير المالي على القوائم المالية فقط، وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة في التقرير السنوي، أو في تقرير معد وفق متطلبات تنظيمية، أو في وثيقة أخرى. وبناءً عليه، فمن المهم أن يتمكن المستخدمون من تمييز المعلومات المعدة باستخدام المعايير الدولية للتقرير المالي عن المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة للمستخدمين ولكنها ليست موضوع تلك المتطلبات.

٥١ يجب على المنشأة أن تحدد بشكل واضح كل قائمة مالية والإيضاحات. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات الآتية بشكل واضح، وأن تكررها عند الحاجة لجعل المعلومات المعروضة قابلة للفهم:

(أ) اسم المنشأة المعدة للتقرير أو الوسائل الأخرى لتعريفها، وأي تغيير في تلك المعلومات منذ نهاية فترة التقرير السابقة؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة بعينها، أو لمجموعة من المنشآت؛

(ج) تاريخ نهاية فترة التقرير، أو الفترة التي تغطيها مجموعة القوائم المالية أو الإيضاحات؛

(د) عملة العرض، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢١؛

(هـ) مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

٥٢ تستوفي المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة ٥١ عن طريق عرض عناوين مناسبة للصفحات والقوائم والإيضاحات والأعمدة وما شابه. ويعدّ الاجتهاد مطلوباً في تحديد أفضل طريقة لعرض مثل هذه المعلومات. فعلى سبيل المثال، عندما تعرض المنشأة القوائم المالية بصورة إلكترونية، فلا تُستخدم دائماً لصفحات منفصلة؛ وحينذاك تعرض المنشأة البنود أعلاه لتضمن أن المعلومات المُتضمنة في القوائم المالية يمكن فهمها.

٥٣ تجعل المنشأة القوائم المالية أكثر قابلية للفهم غالباً عن طريق عرض المعلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات عملة العرض. ويعدّ هذا الإجراء مقبولاً طالما أن المنشأة تفصح عن مستوى التقريب ولا تغفل ذكر معلومات ذات أهمية نسبية.

قائمة المركز المالي

المعلومات التي تُعرض في قائمة المركز المالي

٥٤ **يجب أن تشمل قائمة المركز المالي بنوداً مستقلة تعرض المبالغ الآتية:**

(أ) العقارات والآلات والمعدات؛

(ب) العقارات الاستثمارية؛

(ج) الأصول غير الملموسة؛

(د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ الموضحة في (هـ) و(ح) و(ط)؛

(دأ) محافظ العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ التي تُعد أصولاً، مقسمة كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٧٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(هـ) الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(و) الأصول الحيوية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"؛

(ز) المخزون؛

(ح) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم؛

(ط) النقد ومعادِلات النقد؛

(ي) مجموع الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المُتضمنة في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"؛

(ك) المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم؛

(ل) المخصصات؛

(م) الالتزامات المالية (باستثناء المبالغ المدرجة في (ك) و(ل))؛

(م أ) محافظ العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ التي تُعد التزامات، مقسمة كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٧٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛

(ن) التزامات وأصول الضريبة الحالية، حسب تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"؛

(س) التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة، حسب تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢؛

(ع) الالتزامات المُتضمنة في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛

(ف) الحصص غير المسيطرة، المعروضة ضمن حقوق الملكية؛

(ص) رأس المال المصدر والاحتياطيات المنسوبة لملاك المنشأة الأم.

٥٥ يجب على المنشأة أن تعرض بنوداً مستقلة إضافية (بما في ذلك عن طريق تفصيل البنود المستقلة المدرجة في الفقرة ٥٤) وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة المركز المالي، عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة.

٥٥أ عندما تعرض المنشأة مجاميع فرعية وفقاً للفقرة ٥٥، فإن تلك المجاميع الفرعية يجب:

(أ) أن تتألف من البنود المستقلة للمبالغ المثبتة والمقيسة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) أن تُعرض وتُعنون بطريقة تجعل البنود المستقلة التي يتشكل منها المجموع الفرعي واضحة ومفهومة؛

(ج) أن تكون متسقة من فترة لأخرى، وفقاً للفقرة ٤٥؛

(د) ألا تُعرض بصورة أكثر وضوحاً من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في المعايير الدولية للتقرير المالي لقائمة المركز المالي.

٥٦ عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، فلا يجوز لها تصنيف أصول (التزامات) الضريبة المؤجلة، على أنها أصول (التزامات) متداولة.

٥٧ لا يحدد هذا المعيار الترتيب أو الشكل الذي تعرض به المنشأة البنود. وما ورد في الفقرة ٥٤ هو فقط البنود التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها بما يكفي لتستحق العرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي. وإضافة لذلك:

(أ) تُدرج بنود مستقلة عندما يكون حجم أو طبيعة أو وظيفة بند أو تجميع لبنود متشابهة يجعل العرض بشكل منفصل ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة؛

(ب) يجوز تعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود أو تجميع البنود المتشابهة وفقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها، لتوفير معلومات ملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال، يمكن لمنشأة مالية تعديل الأوصاف أعلاه لتوفير معلومات ملائمة لعملياتها.

٥٨ تجتهد المنشأة فيما إذا كانت ستعرض بنوداً إضافية بشكل منفصل على أساس تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول؛

(ب) وظيفة الأصول داخل المنشأة؛

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت استحقاق الالتزامات.

٥٩ يشير استخدام أسس قياس مختلفة لفئات الأصول المختلفة إلى اختلاف طبيعتها أو وظيفتها، وبناءً عليه تعرضها المنشأة على أنها بنود مستقلة منفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل الفئات المختلفة من العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة أو بمبالغ إعادة التقويم، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

تمييز المتداول عن غير المتداول

٦٠ يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، وفقاً للفقرات ٦٦- ٧٦ب، إلا عندما يوفر العرض المُستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، يجب على المنشأة أن تعرض جميع الأصول والالتزامات بحسب ترتيب سيولتها.[٢]

[٢] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات". ويتم تطبيق هذا التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، وفقاً للفقرات ٦٦- ٧٦، إلا عندما يوفر العرض المُستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. ...".

٦١ **أياً كانت طريقة العرض المطبقة، يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ المتوقع أن يتم استرداده أو تسويته بعد أكثر من اثني عشر شهراً لكل بندٍ مستقل لأصل والتزام يجمع بين المبالغ المتوقع أن يتم استردادها أو تسويتها:**

(أ) **خلال مدة لا تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير،**

(ب) **خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.**

٦٢ عندما تقدم المنشأة سلعاً أو خدمات خلال دورة تشغيل قابلة للتحديد بشكل واضح، فإن تصنيف الأصول والالتزامات بشكل منفصل إلى متداولة وغير متداولة في قائمة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة عن طريق تمييز صافي الأصول التي تتداول بشكل مستمر على أنها رأس مال عامل عن تلك المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمنشأة. ويبرز ذلك أيضاً الأصول التي يتوقع أن تتحقق خلال دورة التشغيل الحالية، والالتزامات التي تكون واجبة التسوية خلال الفترة نفسها.

٦٣ فيما يخص بعض المنشآت، مثل المنشآت المالية، يوفر عرض الأصول والالتزامات بحسب الترتيب التصاعدي أو التنازلي للسيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة من العرض بحسب المتداول/غير المتداول، وذلك لأن المنشأة لا تقدم سلعاً أو خدمات خلال دورة تشغيل قابلة للتحديد بشكل واضح.

٦٤ يُسمح للمنشأة، عند تطبيق الفقرة ٦٠، أن تعرض بعض أصولها والتزاماتها باستخدام تصنيف متداول/غير متداول، وأخرى بحسب ترتيب السيولة، عندما يوفر ذلك معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وقد تنشأ الحاجة إلى استخدام أساس مختلط للعرض عندما يكون لدى المنشأة عمليات متنوعة.

٦٥ تفيد المعلومات المتعلقة بالتواريخ المتوقعة لتحقق الأصول والالتزامات في تقييم سيولة وملاءة المنشأة. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات" الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتشمل الأصول المالية المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين وغيرهم، وتشمل الالتزامات المالية المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم. وتُعدّ المعلومات المتعلقة بالتاريخ المتوقع لاسترداد الأصول غير النقدية مثل المخزون والتاريخ المتوقع لتسوية الالتزامات مثل المخصصات مفيدة أيضاً، بغض النظر عن تصنيف الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو على أنها غير متداولة. فعلى سبيل المثال، تفصح المنشأة عن مبلغ المخزون الذي يُتوقع أن يُسترد خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

الأصول المتداولة

٦٦ **يجب على المنشأة تصنيف الأصل على أنه متداول عندما:**

(أ) **تتوقع تحقق الأصل، أو عندما تنوي بيع الأصل أو استخدامه، خلال دورتها التشغيلية العادية؛ أو**

(ب) **تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛ أو**

(ج) **تتوقع تحقق الأصل خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛ أو**

(د) **يكون الأصل نقداً أو معادلاً للنقد (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٧) ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير.**

ويجب على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها غير متداولة.

٦٧ يستخدم هذا المعيار مصطلح "غير متداول" ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول المالية التي لها طبيعة طويلة الأجل. ولا يمنع استخدام وصف بديل طالما كان المعنى واضحاً.

٦٨ دورة تشغيل المنشأة هي الوقت بين اقتناء الأصول لمعالجتها وبين تحققها في شكل نقد أو معادلات نقد. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فيفترض أنها تبلغ اثني عشر شهراً. وتشمل الأصول المتداولة الأصول التي تباع أو تستخدم أو تتحقق كجزء من دورة التشغيل العادية (مثل، المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين) حتى عندما لا يتوقع تحققها خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير. وتشمل الأصول المتداولة أيضاً الأصول المحتفظ بها بشكل رئيسي لغرض المتاجرة (من أمثلتها بعض الأصول المالية التي ينطبق عليها تعريف "محتفظ به للمتاجرة" الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة.

الالتزامات المتداولة

٦٩ **يجب على المنشأة تصنيف الالتزام على أنه متداول عندما:**

(أ) **تتوقع أن تُسوي الالتزام خلال دورة تشغيلها العادية؛ أو**

(ب) **تحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛ أو**

(ج) **يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛ أو**

(د) **لا يحق لها، في نهاية فترة التقرير، تأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير.**[٣]

ويجب على المنشأة تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

الدورة التشغيلية العادية (الفقرة ٦٩(أ))[٤]

٧٠ تعد بعض الالتزامات المتداولة، مثل المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وبعض استحقاقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى، جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للمنشأة. وتصنف المنشأة مثل هذه البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة، حتى ولو كانت واجبة التسوية خلال مده تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير. وتنطبق نفس دورة التشغيل العادية على تصنيف أصول والتزامات المنشأة. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فيفترض أنها تبلغ اثني عشر شهراً.

محتفظ به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة (الفقرة ٦٩(ب)) أو واجب التسوية خلال اثني عشر شهراً (الفقرة ٦٩(ج)

٧١ لا تُسوَّى الالتزامات المتداولة الأخرى على أنها جزء من دورة التشغيل العادية، ولكنها تكون واجبة التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير أو محتفظ بها بشكل رئيسي لغرض المتاجرة. ومن أمثلة ذلك بعض الالتزامات المالية التي ينطبق عليها تعريف "محتفظ به للمتاجرة" الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، والسحب على المكشوف من البنوك، والجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة، وتوزيعات الأرباح مستحقة السداد، وضرائب الدخل والمبالغ الأخرى واجبة السداد للدائنين غير التجاريين. وتُعد الالتزامات المالية التي توفر تمويلاً على أساس طويل الأجل (أي أنها ليست جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للمنشأة) والتي لا تكون واجبة التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، التزامات غير متداولة، مع مراعاة الفقرات ٧٢أ-٧٥.[٥]

٧٢ تصنِّف المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة عندما تكون واجبة التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، حتى ولو:

(أ) كان الأجل الأصلي لفترة أطول من اثني عشر شهراً،

(ب) تم إنجاز اتفاق لإعادة التمويل، أو لإعادة جدولة الدفعات، على أساس طويل الأجل بعد فترة التقرير وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

---

[٣] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذا التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي:"ليس لديها حقٌ غير مشروط في تأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير (انظر الفقرة ٧٣). ولا يؤثر على تصنيف الالتزام شروطه التي يمكن أن ينتج عنها تسوية الالتزام بإصدار أدوات حقوق ملكية، بناءً على اختيار الطرف المقابل".

[٤] تم إضافة العنوانين قبل الفقرتين ٧٠ و٧١ نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

[٥] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات". ويتم تطبيق هذا التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "... وتُعد الالتزامات المالية التي توفر تمويلاً على أساس طويل الأجل (أي أنها ليست جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للمنشأة) والتي لا تكون واجبة التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، التزامات غير متداولة، مع مراعاة الفقرتين ٧٤ و٧٥".

الحق في تأجيل التسوية لمدة اثني عشر شهراً على الأقل (الفقرة ٦٩(د))

٧٢أ يجب أن يكون هناك جوهر لحق المنشأة في تأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير، ووفقاً لما هو موضح في الفقرات ٧٢ب-٧٥، يجب أن يكون الحق قائماً في نهاية فترة التقرير.[٦]

٧٢ب قد يكون حق المنشأة في تأجيل تسوية التزام ناشئ عن أحد ترتيبات القروض لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير خاضعاً لوفاء المنشأة بشروط منصوص عليها في ذلك الترتيب (يُشار إليها فيما بعد بلفظ "الاشتراطات"). ولأغراض تطبيق الفقرة ٦٩(د)، فإن الاشتراطات:

(أ) تؤثر على ما إذا كان ذلك الحق قائماً في نهاية فترة التقرير -كما هو موضح في الفقرتين ٧٤ و٧٥- إذا كانت المنشأة مطالبة بالوفاء بالاشتراط في نهاية فترة التقرير أو قبل نهايتها. وتؤثر مثل تلك الاشتراطات على ما إذا كان الحق قائماً في نهاية فترة التقرير حتى وإن كان الوفاء بالاشتراط لن يتم تقييمه إلا بعد فترة التقرير (ومثال ذلك، الاشتراط الذي يستند إلى المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة التقرير ولكنه لن يتم تقييم الوفاء به إلا بعد فترة التقرير).

(ب) لا تؤثر على ما إذا كان ذلك الحق قائماً في نهاية فترة التقرير إذا كانت المنشأة غير مطالبة بالوفاء بالاشتراط إلا بعد فترة التقرير (ومثال ذلك، الاشتراط الذي يستند إلى المركز المالي للمنشأة بعد ستة أشهر من نهاية فترة التقرير).[٧]

٧٣ إذا كان للمنشأة الحق، في نهاية فترة التقرير، في تأجيل الواجب لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير، بموجب تسهيل قرض قائم، فإنها تصنف الواجب على أنه غير متداول، حتى ولو كان الواجب سيصبح مستحقاً على خلاف ذلك خلال فترة أقصر. وإذا لم يكن للمنشأة أي حق من ذلك القبيل، فإنها لا تأخذ في الحسبان إمكانية إعادة تمويل الواجب وتصنف الواجب على أنه متداول.[٨]

٧٤ عندما تخل المنشأة بأحد الاشتراطات في ترتيب خاص بقرض طويل الأجل في نهاية فترة التقرير، أو قبل نهايتها، الأمر الذي يترتب عليه أن يصبح الالتزام مستحق السداد عند الطلب، فإنها تصنف الالتزام على أنه متداول، حتى ولو وافق المقرض، بعد فترة التقرير وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، على عدم المطالبة بالسداد نتيجةً للإخلال. وتصنف المنشأة الالتزام على أنه متداول لأنها ليس لها الحق في نهاية فترة التقرير في تأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد ذلك التاريخ.[٩]

٧٥ أما إذا وافق المقرض بما لا يتجاوز نهاية فترة التقرير على منح المنشأة فترة سماح تنتهي بعد اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير، تستطيع المنشأة خلالها تدارك الإخلال، ولا يستطيع المقرض أن يطالب خلالها بالتسديد الفوري، فإن المنشأة تصنف الالتزام على أنه غير متداول.

٧٥أ لا يتأثر تصنيف الالتزام باحتمال أن المنشأة لن تمارس حقها في تأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير. وفي حالة استيفاء الالتزام للضوابط المذكورة في الفقرة ٦٩ فيما يخص تصنيفها على أنها غير متداولة، فإنها تُصنَّف على أنها غير متداولة حتى وإن كانت الإدارة تنوي أو تتوقع أن المنشأة ستقوم بتسوية الالتزام في غضون اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، أو حتى إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار. ولكن قد يلزم المنشأة، في أي من تلك الحالات، أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتوقيت التسوية لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من فهم أثر الالتزام على المركز المالي للمنشأة (انظر الفقرتين ١٧(ج) و٧٦(د)).[١٠]

---

[٦] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة" ثم تم تعديلها نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات". ويتم تطبيق هذه الفقرة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

[٧] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

[٨] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذا التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي:"إذا كانت المنشأة تتوقع، ولديها حق اختيار، أن تعيد تمويل واجبٍ أو تؤجله لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير، بموجب تسهيل قرض قائم، فإنها تصنف الواجب على أنه غير متداول، حتى ولو كان الواجب سيصبح مستحقاً خلال فترة أقصر في ظروف أخرى. ولكن عندما لا يكون للمنشأة حق اختيار إعادة تمويل الواجب أو تأجيله (على سبيل المثال، لا يوجد ترتيب لإعادة التمويل)، فإن المنشأة لا تأخذ في الحسبان إمكانية إعادة تمويل الواجب وتصنف الواجب على أنه متداول".

[٩] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة" ثم تم تعديلها نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات". ويتم تطبيق هذه الفقرة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

[١٠] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

٧٦ إذا وقعت الأحداث الآتية في الفترة بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإن تلك الأحداث يُفصَح عنها على أنها أحداث لا تتطلب تعديلات، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير":

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل للالتزام المصنف على أنه متداول (انظر الفقرة ٧٢)؛

(ب) تدارك الإخلال بترتيب قرض طويل الأجل مصنف على أنه متداول (انظر الفقرة ٧٤)؛

(ج) قيام المقرض بمنح فترة سماح لتدارك الإخلال بترتيب قرض طويل الأجل مصنف على أنه متداول (انظر الفقرة ٧٥)؛

(د) تسوية الالتزام المصنف على أنه غير متداول (انظر الفقرة ٧٥أ).[١١]

٧٦ض أ **عند تطبيق الفقرات ٦٩–٧٥، قد تصنف المنشأة الالتزامات الناشئة عن ترتيبات القروض على أنها غير متداولة عندما يكون حق المنشأة في تأجيل تسوية تلك الالتزامات مرهوناً بوفاء المنشأة باشتراطات في غضون اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير (انظر الفقرة ٧٢ب(ب)). وفي تلك الحالات، يجب على المنشأة أن تفصح ضمن الإيضاحات عن معلومات تمكّن مستخدمي القوائم المالية من فهم خطر أن الالتزامات قد تصبح مستحقة السداد في غضون اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، ويشمل ذلك:**

(أ) المعلومات المتعلقة بالاشتراطات (بما في ذلك طبيعة الاشتراطات وموعد وفاء المنشأة بها) والمبلغ الدفتري للالتزامات ذات الصلة.

(ب) الحقائق والظروف، إن وجدت، التي تشير إلى احتمال أن المنشأة قد تواجه صعوبات في الوفاء بالاشتراطات -ومثال ذلك، أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات خلال فترة التقرير أو بعدها لتجنب حدوث إخلال محتمل أو التخفيف منه. وقد تشمل أيضاً تلك الحقائق والظروف حقيقة أن المنشأة ما كانت ستفي بالاشتراطات فيما لو تم تقييم الوفاء بالاشتراطات بناءً على ظروف المنشأة في نهاية فترة التقرير.[١٢]

التسوية (الفقرات ٦٩(أ) و٦٩(ج) و٦٩(د))

٧٦أ **لغرض تصنيف الالتزام على أنه متداول أو غير متداول، تشير التسوية إلى إجراء نقل للطرف المقابل ينتج عنه التخلص من الالتزام. وقد يكون هذا النقل نقلاً:**

(أ) لنقد أو موارد اقتصادية أخرى، على سبيل المثال، سلع أو خدمات؛ أو

(ب) لأدوات حقوق الملكية التي تخص المنشأة، ما لم تنطبق الفقرة ٧٦ب.

٧٦ب **شروط الالتزام التي يمكن أن تؤدي إلى تسويته، بناءً على اختيار الطرف المقابل، عن طريق نقل أدوات حقوق الملكية التي تخص المنشأة لا تؤثر على تصنيف الالتزام بأنه متداول أو غير متداول إذا كانت المنشأة تصنف الخيار، وفقاً لمعيار المحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، على أنه أداة حقوق ملكية، وتثبته بشكل منفصل عن الالتزام باعتبار أنه مكون حقوق ملكية في أداة مالية مركبة.**[١٣]

---

[١١] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذا التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي:

"فيما يتعلق بالقروض المصنفة على أنها التزامات متداولة، إذا وقعت الأحداث الآتية في الفترة بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإن تلك الأحداث يُفصَح عنها على أنها أحداث لا تتطلب تعديلات، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير":

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛

(ب) تدارك إخلال بترتيب قرض طويل الأجل؛

(ج) قيام المقرض بمنح فترة سماح لتدارك إخلال بترتيب قرض طويل الأجل تنتهي بعد اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير".

[١٢] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

[١٣] تم إضافة الفقرتين ٧٦أ و٧٦ب والعنوان قبلهما نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذه الإضافة لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤.

المعلومات التي تُعرض إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

٧٧ **يجب على المنشأة أن تفصح، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، عن تصنيفات فرعية إضافية للبنود المستقلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة.**

٧٨ تعتمد التفاصيل الموفرة في التصنيفات الفرعية على متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. وتستخدم المنشأة أيضاً العوامل المحددة في الفقرة ٥٨ لتقرر أساس التصنيف الفرعي. وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات إلى فئات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦؛

(ب) يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ أخرى؛

(ج) يتم تفصيل المخزون، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"، في تصنيفات مثل البضاعة، وإمدادات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع؛

(د) يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين ولبنود أخرى؛

(هـ) يتم تفصيل رأس المال المساهم به والاحتياطيات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة إصدار الأسهم والاحتياطيات.

٧٩ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي، إمّا في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغيّرات في حقوق الملكية، أو في الإيضاحات:**

(أ) لكل فئة من فئات أسهم رأس المال:

(١) عدد الأسهم المصرح بها؛

(٢) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، والمصدرة التي لم تدفع بالكامل؛

(٣) القيمة الاسمية للسهم، أو أن الأسهم ليست لها قيمة اسمية؛

(٤) مطابقة عدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية الفترة؛

(٥) الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح وتسديد رأس المال؛

(٦) أسهم في المنشأة محتفظ بها من قبل المنشأة أو منشآتها التابعة أو الزميلة؛

(٧) أسهم محتفظ بها لإصدارها بموجب خيارات وعقود لبيع أسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ؛

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

٨٠ **يجب على المنشأة التي ليس لها أسهم رأس مال، مثل شركة التضامن أو الوقف، أن تفصح عن معلومات معادلة لتلك المطلوبة بموجب الفقرة ٧٩(أ)، مع إظهار التغيرات خلال الفترة في كل صنف لحصة الملكية، والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل صنف لحصة الملكية.**

٨٠أ **إذا أعادت المنشأة تصنيف أي مما يلي بين بنود الالتزامات المالية وحقوق الملكية**

(أ) أداة مالية قابلة للرد مصنفة على أنها أداة حقوق ملكية؛ أو

(ب) أداة تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة عند التصفية فقط، وتُصنف على أنها أداة حقوق ملكية.

فيجب عليها أن تفصح عن المبلغ المعاد تصنيفه، من كل صنف وإليه (الالتزامات المالية أو حقوق الملكية)، وتوقيت وسبب إعادة التصنيف.

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر

٨١ [حُذفت]

٨١أ **يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، بالإضافة إلى قسمي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، ما يلي:**

(أ) الربح أو الخسارة؛

(ب) مجموع الدخل الشامل الآخر؛

(ج) الدخل الشامل للفترة، وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وإذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

٨١ب **بالإضافة إلى قسمي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، يجب على المنشأة أن تعرض البنود الآتية على أنها تخصيص للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة:**

(أ) ربح أو خسارة الفترة الذي يُعزى إلى:

(١) الحصص غير المسيطرة،

(٢) ملاك المنشأة الأم.

(ب) الدخل الشامل للفترة الذي يُعزى إلى:

(١) الحصص غير المسيطرة،

(٢) ملاك المنشأة الأم.

وإذا عرضت المنشأة الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة، فيجب عليها أن تعرض البند (أ) في تلك القائمة.

المعلومات التي تُعرض في قسم الربح أو الخسارة أو في قائمة الربح أو الخسارة

٨٢ **بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة بنوداً مستقلة تعرض المبالغ الآتية للفترة:**

(أ) الإيراد، مع عرض منفصل لما يلي:

(١) إيراد الفوائد محتسباً باستخدام طريقة الفائدة الفعلية؛

(٢) إيراد التأمين (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧)؛

(أأ) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقيسة بالتكلفة المستنفدة؛

(أب) مصروفات خدمات التأمين من العقود الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧)؛

(أج) دخل أو مصروفات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧)؛

(ب) تكاليف التمويل؛

(ب أ) خسائر الهبوط في القيمة (تشمل عكوسات خسائر الهبوط في القيمة أو مكاسب الهبوط في القيمة) المحددة وفقاً للقسم ٥/٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب ب) دخل أو مصروفات تمويل التأمين من العقود المصدرة الواقعة في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧)؛

(ب ج) دخل أو مصروفات التمويل من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧)؛

(ج) النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ج أ) أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستنفدة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي (٩))، في حالة إعادة تصنيف أصل مالي لإخراجه من فئة القياس بالتكلفة المستنفدة بحيث يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ج ب) أي مكاسب أو خسائر متراكمة مثبتة في السابق في الدخل الشامل الآخر ومعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة، في حالة إعادة تصنيف أصل مالي لإخراجه من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(د) مصروف الضريبة؛

(هـ) [حُذفت]

(هـ أ) مبلغ واحد لمجموع العمليات غير المستمرة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).

(و)–(ط) [حُذفت]

المعلومات التي تُعرض في قسم الدخل الشامل الآخر

٨٢أ **يجب أن يعرِض قسم الدخل الشامل الآخر بنوداً مستقلة للمبالغ الخاصة بما يلي خلال الفترة:**

(أ) بنود الدخل الشامل الآخر (فيما عدا المبالغ الواردة في الفقرة (ب))، مصنفة بحسب طبيعتها ومجمَّعة في بنود، وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي:

(١) لن يُعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة؛

(٢) سيُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.

(ب) النصيب في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، وفصلها إلى النصيب في البنود التي، وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي:

(١) لن يُعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة؛

(٢) سيُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.

٨٣–٨٤ [حُذفت]

٨٥ **يجب على المنشأة أن تعرض بنوداً مستقلة إضافية (بما في ذلك عن طريق تفصيل البنود المستقلة المدرجة في الفقرة ٨٢) وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للمنشأة.**

٨٥أ عندما تعرض المنشأة مجاميع فرعية وفقاً للفقرة ٨٥، فإن تلك المجاميع الفرعية يجب:

(أ) أن تتألف من البنود المستقلة للمبالغ المثبتة والمقيسة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) أن تُعرض وتُعنون بطريقة تجعل البنود المستقلة التي يتشكل منها المجموع الفرعي واضحة ومفهومة؛

(ج) أن تكون متسقة من فترة لأخرى، وفقاً للفقرة ٤٥؛

(د) ألا تُعرض بصورة أكثر وضوحاً من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في المعايير الدولية للتقرير المالي لقائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

٨٥ب يجب على المنشأة عرض البنود المستقلة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر التي تطابق أي مجاميع فرعية معروضة وفقاً للفقرة ٨٥ مع المجاميع الفرعية أو المجاميع المطلوبة في المعايير الدولية للتقرير المالي لهذه القائمة (لهاتين القائمتين).

٨٦ نظراً لأن آثار أنشطة المنشأة ومعاملاتها وأحداثها الأخرى المتنوعة تختلف من حيث تكرارها، وإمكانية انتهائها بمكسب أو خسارة، وإمكانية التنبؤ بها، فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالي يساعد المستخدمين في فهم الأداء المالي المُحقق، وفي وضع تصورات للأداء المالي المستقبلي.

وتدرج المنشأة بنوداً مستقلة إضافية في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وتعدّل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتوضيح عناصر الأداء المالي. وتأخذ المنشأة في الحسبان عوامل من بينها الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة بنود الدخل والمصروف. فعلى سبيل المثال، يمكن لمنشأة مالية تعديل الأوصاف لتوفير معلومات ملائمة لعملياتها. ولا تجري المنشأة مقاصة بين بنود الدخل والمصروف، ما لم تُستوف الضوابط الواردة في الفقرة ٣٢.

٨٧ **لا يجوز للمنشأة أن تعرض أي بنود للدخل أو المصروف على أنها بنود استثنائية، في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات.**

ربح أو خسارة الفترة

٨٨ **يجب على المنشأة أن تثبت جميع بنود الدخل والمصروف في الفترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي للتقرير المالي بخلاف ذلك.**

٨٩ تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي الحالات التي تثبت فيها المنشأة بنوداً معينة خارج الربح أو الخسارة في الفترة الحالية. ويحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٨ حالتين من هذه الحالات هما: تصحيح الأخطاء وتأثير التغييرات في السياسات المحاسبية. وتتطلب أو تسمح المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي بأن تُستبعد من الربح أو الخسارة مكونات الدخل الشامل الآخر التي ينطبق عليها تعريف الدخل أو المصروف الوارد في "إطار المفاهيم" (انظر الفقرة ٧).

الدخل الشامل الآخر للفترة

٩٠ **يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ ضريبة الدخل المتعلق بكل بند في الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، وذلك إمّا في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات.**

٩١ يجوز للمنشأة أن تعرض بنود الدخل الشامل الآخر إمّا:

(أ) بالصافي بعد طرح الآثار الضريبية المتعلقة بها، أو

(ب) قبل الآثار الضريبية المتعلقة بها مع عرض مبلغ واحد للمبلغ المجمع لضريبة الدخل المتعلقة بتلك البنود.

وإذا اختارت المنشأة الخيار البديل (ب)، فيجب عليها أن تخصص الضريبة بين البنود التي قد يُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن قسم الربح أو الخسارة وتلك البنود التي لن يُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن قسم الربح أو الخسارة.

٩٢ **يجب على المنشأة أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر.**

٩٣ تحدد المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي ما إذا كانت المبالغ المثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر يُعاد تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة، وتوقيت ذلك. ويُشار إلى عمليات إعادة التصنيف تلك في هذا المعيار بلفظ تعديلات إعادة التصنيف. ويُدرج تعديل إعادة التصنيف مع مكون الدخل الشامل الآخر المتعلق به في الفترة التي يُعاد فيها تصنيف التعديل ضمن الربح أو الخسارة. وربما تكون هذه المبالغ قد تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر على أنها مكاسب غير محققة في الفترة الحالية أو في فترات سابقة. ويجب أن تُطرح تلك المكاسب غير المحققة من الدخل الشامل الآخر في الفترة التي يُعاد فيها تصنيف المكاسب المحققة ضمن الربح أو الخسارة لتجنب إدراجها ضمن مجموع الدخل الشامل مرتين.

٩٤ يجوز للمنشأة أن تعرض تعديلات إعادة التصنيف في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات. وتقوم المنشأة التي تعرض تعديلات إعادة التصنيف في الإيضاحات بعرض بنود الدخل الشامل الآخر بعد أي تعديلات إعادة تصنيف متعلقة بها.

٩٥ تنشأ تعديلات إعادة التصنيف، على سبيل المثال، عند استبعاد عملية أجنبية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢١)، وعندما تؤثر بعض التدفقات النقدية المتوقعة التي تم التحوط لها على الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ١١/٥/٦(د) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ فيما يتعلق بتحوطات التدفقات النقدية).

٩٦ لا تنشأ تعديلات إعادة تصنيف عن التغيرات في فائض إعادة التقويم المُثبت وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ أو عن إعادة قياس خطط ذات منافع محددة مُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩. وتُثبت هذه المكونات ضمن الدخل الشامل

الآخر ولا يُعاد تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة في الفترات اللاحقة. ويمكن نقل التغيرات في فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة في الفترات اللاحقة التي يُستخدم فيها الأصل أو عند إلغاء إثبات الأصل (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨). ووفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا تنشأ تعديلات إعادة التصنيف إذا نتج عن تحوط التدفقات النقدية أو المحاسبة عن القيمة الزمنية لخيار (أو العنصر الآجل لعقد آجل أو الفرق المبني على عملة أجنبية لأداة مالية) مبالغ تم إزالتها من احتياطي تحوط التدفقات النقدية أو عنصر منفصل في حقوق الملكية، على التوالي، وأُدرجت مباشرة في التكلفة الأولية أو المبلغ الدفتري الآخر لأصل أو التزام. ويتم نقل هذه المبالغ مباشرة إلى الأصول أو الالتزامات.

المعلومات التي تُعرض في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات

٩٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل أو المصروف بشكل منفصل عندما تكون ذات أهمية نسبية.**

٩٨ تشمل الحالات التي تستدعي الإفصاح بشكل منفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

(أ) تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، أو تخفيض قيمة العقارات والآلات والمعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد، إضافة إلى عكوسات مثل هذه التخفيضات؛

(ب) إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، وعكوسات أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(ج) استبعاد بنود العقارات والآلات والمعدات؛

(د) استبعاد الاستثمارات؛

(هـ) العمليات غير المستمرة؛

(و) التسويات القضائية؛

(ز) العكوسات الأخرى للمخصصات.

٩٩ **يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات المثبتة ضمن الربح أو الخسارة باستخدام تصنيف مُستند إمّا إلى طبيعتها أو وظيفتها داخل المنشأة، أيهما يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها و أكثر ملاءمة.**

١٠٠ تُشجَّع المنشآت على أن تعرض التحليل الوارد في الفقرة ٩٩ في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

١٠١ تُصنَّف المصروفات فرعياً لإبراز مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من حيث تكرارها وإمكانية انتهائها بمكسب أو خسارة وإمكانية التنبؤ بها. ويتم توفير هذا التحليل في أحد شكلين.

١٠٢ الشكل الأول للتحليل هو طريقة "طبيعة المصروف". حيث تجمِّع المنشأة المصروفات ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لطبيعتها (على سبيل المثال، الإهلاك، ومشتريات المواد الخام، وتكاليف المواصلات، ومنافع الموظفين، وتكاليف الدعاية)، ولا تعيد تخصيصها بين الوظائف داخل المنشأة. وقد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق، نظراً لعدم ضرورة تخصيص المصروفات على التصنيفات الوظيفية. وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

الإيراد		X
الدخل الآخر		X
التغيرات في مخزون السلع تامة الصنع والإنتاج تحت التشغيل	X	
المواد الخام والمواد الاستهلاكية المستخدمة	X	
مصروف منافع الموظفين	X	
مصروف الإهلاك والاستنفاد	X	

مصروفات أخرى	X
مجموع المصروفات	(X)
الربح قبل الضريبة	X

١٠٣ الشكل الثاني للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" أو "تكلفة المبيعات"، التي تصنف المصروفات وفقاً لوظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات، أو على سبيل المثال، تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. وكحد أدنى، تفصح المنشأة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة بشكل منفصل عن المصروفات الأخرى. ويمكن أن توفر هذه الطريقة للمستخدمين معلومات أكثر ملاءمة من تصنيف المصروفات بحسب طبيعتها، إلا أن تخصيص التكاليف على الوظائف قد يتطلب إجراء تخصيصات عشوائية وقد ينطوي على قدر كبير من الاجتهاد. وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

الإيراد	X
تكلفة المبيعات	(X)
إجمالي الربح	X
الدخل الآخر	X
تكاليف التوزيع	(X)
المصروفات الإدارية	(X)
مصروفات أخرى	(X)
الربح قبل الضريبة	X

١٠٤ يجب على المنشأة التي تصنف المصروفات بحسب وظيفتها أن تفصح عن معلومات إضافية عن طبيعة المصروفات، بما في ذلك مصروف الإهلاك والاستنفاد ومصروف منافع الموظفين.

١٠٥ يعتمد الاختيار بين طريقة وظيفة المصروف وطريقة طبيعة المصروف على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة وعلى طبيعة المنشأة. وتوفر كلتا الطريقتين مؤشراً على تلك التكاليف التي قد تتغير، بشكل مباشر أو غير مباشر، تبعاً لمستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة. ونظراً لأن كل طريقة عرض لها ميزة معينة لأنواع المنشآت المختلفة، فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض التي يمكن الاعتماد عليها والأكثر ملاءمة. ولكن نظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تُعد مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، فإنه يُتطلب تقديم إفصاح إضافي عنها عند استخدام التصنيف بحسب وظيفة المصروف. ولمصطلح "منافع الموظفين"، الوارد في الفقرة ١٠٤، المعنى نفسه الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

١٠٦ يجب على المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات في حقوق الملكية، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٠. وتشتمل قائمة التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات الآتية:

(أ) مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يُظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشاة الأم بشكل منفصل عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة؛

(ب) فيما يخص كل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المثبتة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨؛

(ج) [حُذفت]

(د) فيما يخص كل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل (كحد أدنى) عن التغيرات الناتجة عمّا يلي:

(١) الربح أو الخسارة؛

(٢) الدخل الشامل الآخر؛

(٣) المعاملات مع الملاك، بصفتهم ملاك، والتي تُظهر مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بشكل منفصل عن التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة.

المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات

١٠٦أ **فيما يخص كل مكون لحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للدخل الشامل الآخر بحسب البند (انظر الفقرة ١٠٦(د)(٢))، إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات.**

١٠٧ **يجب على المنشأة أن تعرض مبلغ توزيعات الأرباح المثبتة على أنها توزيعات على الملاك خلال الفترة، والمبلغ المتعلق بها من توزيعات الأرباح للسهم الواحد، إمّا في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات.**

١٠٨ في الفقرة ١٠٦، تشمل مكونات حقوق الملكية، على سبيل المثال، كل فئة لحقوق الملكية المساهم بها والرصيد المتراكم لكل فئة للدخل الشامل الآخر والأرباح المبقاة.

١٠٩ تعكس التغيرات في حقوق ملكية المنشأة - بين بداية ونهاية فترة التقرير – الزيادة أو النقصان في صافي أصولها خلال الفترة. وباستثناء التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك (مثل المساهمات في حقوق الملكية، وإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، وتوزيعات الأرباح)، وتكاليف المعاملة المتعلقة بشكل مباشر بمثل هذه المعاملات، فإن التغير الكلي في حقوق الملكية خلال الفترة يعبّر عن مجموع مبلغ الدخل والمصروف، بما في ذلك المكاسب والخسائر المتولدة عن أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة.

١١٠ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إجراء تعديلات بأثر رجعي لإنفاذ التغييرات في السياسات المحاسبية، الى الحد الممكن عملياً، إلا عندما تتطلب أحكام التحول الواردة في معيار دولي آخر للتقرير المالي خلاف ذلك. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ أيضاً أن يتم إعادة العرض لتصحيح الأخطاء بأثر رجعي، إلى الحد الممكن عملياً. ولا تعد التعديلات بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي تغييرات في حقوق الملكية ولكنها تعديلات للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة، إلا عندما يتطلب معيار دولي للتقرير المالي تعديلاً بأثر رجعي لمكون آخر لحقوق الملكية. وتتطلب الفقرة ١٠٦(ب) الإفصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن مجموع التعديل الناتج عن التغييرات في السياسات المحاسبية بشكل منفصل عن الناتج من تصحيحات الأخطاء، وذلك لكل مكون لحقوق الملكية. ويُفصَح عن هذه التعديلات لبداية الفترة ولكل فترة سابقة.

قائمة التدفقات النقدية

١١١ تزود المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد، واحتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٧ متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفقات النقدية.

الإيضاحات

الهيكل

١١٢ **الإيضاحات يجب أن:**

(أ) تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة وفقاً للفقرات ١١٧ – ١٢٤؛

(ب) تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تُعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية؛

(ج) توفر المعلومات التي لن تُعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها.

١١٣ **يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عملياً. ولتحديد الطريقة المنظمة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الأثر على قابلية قوائمها المالية للفهم والمقارنة. ويجب على المنشأة أن تشير مرجعياً في كل بند في قائمة المركز المالي، وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة بهذا البند في الإيضاحات.**

١١٤ من أمثلة ترتيب الإيضاحات أو تجميعها بشكل منظم ما يلي:

(أ) إبراز مجالات الأنشطة التي تعتبرها المنشأة أكثر ملاءمة لفهم أدائها المالي ومركزها المالي، مثل تجميع المعلومات عن أنشطة تشغيلية معينة مع بعضها؛ أو

(ب) تجميع المعلومات عن البنود التي تم قياسها بصورة متشابهة مثل الأصول التي تم قياسها بالقيمة العادلة؛ أو

(ج) اتباع ترتيب البنود المستقلة في قائمة "قائمتي" الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة المركز المالي، مثل:

(١) التصريح بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي (انظر الفقرة ١٦)؛

(٢) المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية (انظر الفقرة ١١٧)؛

(٣) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية، بالترتيب الذي عرضت به كل قائمة وكل بند مستقل؛

(٤) إفصاحات أخرى، تشمل ما يلي:

١ الالتزامات المحتملة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧) والتعهدات التعاقدية غير المثبتة؛

٢ الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية للمنشأة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

١١٥ [حُذفت]

١١٦ يجوز للمنشأة أن تعرض إيضاحات توفر معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية وعن سياسات محاسبية محددة على أنها قسم منفصل من القوائم المالية.

الإفصاح عن معلومات السياسات المحاسبية

١١٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية (انظر الفقرة ٧). وتُعد المعلومات عن السياسات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه عند أخذها في الحسبان مع المعلومات الأخرى الواردة ضمن القوائم المالية للمنشأة فإنها ستؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم المالية.**

١١٧أ معلومات السياسات المحاسبية التي تتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى غير المهمة نسبياً ليست ذات أهمية نسبية ولا يلزم الإفصاح عنها. ومع ذلك، فقد تكون معلومات السياسات المحاسبية ذات أهمية نسبية بسبب طبيعة المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى المتعلقة بها، حتى وإن كانت المبالغ غير مهمة نسبياً. ولكن معلومات السياسات المحاسبية التي تتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى المهمة نسبياً لا تُعد جميعها ذات أهمية نسبية في حد ذاتها.

١١٧ب من المتوقع أن تكون معلومات السياسات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان مستخدمو القوائم المالية للمنشأة يحتاجون إليها لفهم المعلومات الأخرى ذات الأهمية النسبية الواردة في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تعتبر المنشأة معلومات السياسات

المحاسبية ذات أهمية نسبية لقوائمها المالية إذا كانت تلك المعلومات تتعلق بمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى ذات أهمية نسبية، وحدث أيٌّ مما يلي:

(أ) قامت المنشأة بتغيير سياستها المحاسبية خلال فترة التقرير وأدى ذلك التغيير إلى حدوث تغيير ذي أهمية نسبية في المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ أو

(ب) اختارت المنشأة السياسة المحاسبية من بين الخيارات التي تجيزها معايير التقرير المالي - قد ينشأ مثل هذا الموقف إذا اختارت المنشأة قياس عقار استثماري بالتكلفة التاريخية بدلاً من القيمة العادلة؛ أو

(ج) تم وضع السياسة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ مع عدم وجود أي معيار للتقرير المالي ينطبق على وجه الخصوص؛ أو

(د) كانت السياسة المحاسبية تتعلق بأحد المجالات التي تحتاج المنشأة إلى ممارسة اجتهادات مهمة، أو وضع افتراضات مهمة، بشأنها عند تطبيق السياسة المحاسبية، وأفصحت المنشأة عن تلك الاجتهادات أو الافتراضات وفقاً للفقرتين ١٢٢ و١٢٥؛ أو

(هـ) كانت المحاسبة المطلوبة عنها معقدة وما كان لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة فهم تلك المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى ذات الأهمية النسبية لولا تلك المعلومات - قد ينشأ مثل هذا الموقف إذا طبقت المنشأة أكثر من معيار واحد على إحدى فئات المعاملات ذات الأهمية النسبية.

١١٧ج توفر معلومات السياسات المحاسبية التي تركز على كيفية تطبيق المنشأة لمتطلبات معايير التقرير المالي على ظروفها الخاصة معلومات تتعلق بالمنشأة نفسها تكون أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من المعلومات النمطية، أو المعلومات التي تكرِّر أو تلخِّص فقط متطلبات المعايير.

١١٧د إذا أفصحت المنشأة عن معلومات ليست ذات أهمية نسبية عن السياسات المحاسبية، فإن تلك المعلومات لا يجوز أن تحجب المعلومات ذات الأهمية نسبية عن السياسات المحاسبية.

١١٧هـ لا يؤثر استنتاج المنشأة بعدم الأهمية النسبية لمعلومات السياسات المحاسبية على متطلبات الإفصاح ذات العلاقة المنصوص عليها في المعايير الأخرى.

١١٨-١٢١ [حُذفت]

١٢٢ يجب على المنشأة أن تفصح عن الاجتهادات التي مارستها الإدارة أثناء تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، والتي كان لها الأثر الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية، وذلك مع المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية أو في الإيضاحات الأخرى، بشكل منفصل عن الاجتهادات التي انطوت على تقديرات (انظر الفقرة ١٢٥).

١٢٣ أثناء تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تمارس الإدارة اجتهادات متنوعة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات، يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على المبالغ التي تثبتها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، تمارس الإدارة الاجتهادات عند تحديد ما يلي:

(أ) [حُذفت]

(ب) توقيت نقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصول المالية وأصول المؤجرين الخاضعة لعقود الإيجار إلى منشآت أخرى؛

(ج) ما إذا كانت مبيعات سلع معينة تُعد في جوهرها ترتيبات تمويلية، وبناءً عليه لن ينشأ عنها إيراد؛

(د) ما إذا كانت الشروط التعاقدية للأصول المالية تنشأ عنها في تواريخ محددة تدفقات نقدية هي فقط دفعات لأصل الدين والفائدة على مبلغ الدين الأصلي القائم.

١٢٤ بعض الإفصاحات التي تتم وفقاً للفقرة ١٢٢ تتطلبها معايير دولية أخرى للتقرير المالي. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى" أن تفصح المنشأة عن الاجتهادات التي مارستها في تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية" الإفصاح عن الضوابط التي وضعتها المنشأة لتمييز العقارات

الاستثمارية عن العقارات التي يشغلها المالك، وعن العقارات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال، عندما يصعب تصنيف العقارات.

مصادر عدم تأكد التقدير

١٢٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن الافتراضات التي تضعها عن المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسية الأخرى في نهاية فترة التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية. وفيما يتعلق بتلك الأصول والالتزامات، يجب أن تشمل الإيضاحات تفاصيل عمّا يلي:**

(أ) **طبيعتها،**

(ب) **مبلغها الدفتري كما في نهاية فترة التقرير.**

١٢٦ يتطلب تحديد المبالغ الدفترية لبعض الأصول والالتزامات تقديراً لآثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية فترة التقرير. فعلى سبيل المثال، في حال عدم وجود أسعار سوق مرصودة في الآونة الأخيرة، فإن التقديرات المستقبلية تُعد ضرورية لقياس المبلغ القابل للاسترداد لفئات العقارات والآلات والمعدات، وتأثير التقادم التقني على المخزون، والمخصصات التي تخضع للنتيجة المستقبلية لدعاوي التقاضي المنظورة، والتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل واجبات التقاعد. وتنطوي هذه التقديرات على افتراضات عن بنود مثل تعديل التدفقات النقدية أو معدلات الخصم تبعاً للمخاطر، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

١٢٧ تتعلق الافتراضات ومصادر عدم تأكد التقدير الأخرى، المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٢٥، بالتقديرات التي تتطلب أكثر اجتهادات الإدارة صعوبة أو أكثرها خضوعاً للتقدير الشخصي أو أكثرها تعقيداً. وكلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات المؤثرة على الصورة المحتملة لاتضاح حالات عدم التأكد في المستقبل، زاد خضوع تلك الاجتهادات للتقدير الشخصي وأصبحت أكثر تعقيداً، ومن ثمّ، زادت عادةً إمكانية أن ينجم عن ذلك تعديل ذي أهمية نسبية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات.

١٢٨ الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥ غير مطلوبة للأصول والالتزامات التي تنطوي على مخاطر عالية بأن مبالغها الدفترية قد تتغير بشكل ذي أهمية نسبية خلال السنة المالية التالية إذا كانت تُقاس، في نهاية فترة التقرير، بالقيمة العادلة المُستندة إلى سعر معلن في سوق نشطة لأصل أو التزام مطابق. وقد تتغير مثل هذه القيم العادلة بشكل ذي أهمية نسبية خلال السنة المالية التالية، ولكن هذه التغيرات لن تنشأ عن الافتراضات أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى في نهاية فترة التقرير.

١٢٩ تعرض المنشأة الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥ بطريقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الاجتهادات التي تمارسها الإدارة عن المستقبل وعن مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى. وتتنوع طبيعة ومدى المعلومات التي يتم توفيرها وفقاً لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. ومن أمثلة أنواع الإفصاحات التي تقدمها المنشأة ما يلي:

(أ) طبيعة الافتراض أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى؛

(ب) حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي يستند إليها احتسابها، بما في ذلك أسباب الحساسية؛

(ج) الصورة المتوقعة لاتضاح حالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛

(د) شرح للتغييرات التي تم إدخالها على الافتراضات السابقة بشأن تلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد على حالها دون أن تتضح.

١٣٠ لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تفصح عن معلومات الموازنة أو التنبؤات عند تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥.

١٣١ من غير الممكن عملياً في بعض الأحيان أن يُفصَح عن مدى الآثار المحتملة لافتراض أو مصدر آخر لعدم تأكد التقدير في نهاية فترة التقرير. وفي مثل هذه الحالات، تفصح المنشأة عن أنه من المحتمل بدرجة معقولة، على أساس المعرفة القائمة، أن تتطلب النتائج التي تختلف عن الافتراض خلال السنة المالية التالية تعديلاً ذا أهمية نسبية على المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح المنشأة عن طبيعة الأصل أو الالتزام المحدد (أو فئة الأصول أو الالتزامات) المتأثر بالافتراض، ومبلغه الدفتري.

١٣٢ لا تتعلق الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٢، بشأن الاجتهادات التي مارستها الإدارة أثناء تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، بالإفصاحات الخاصة بمصادر عدم تأكد التقدير الواردة في الفقرة ١٢٥.

١٣٣ تتطلب معايير دولية أخرى للتقرير المالي الإفصاح عن بعض الافتراضات التي لولا ذلك كانت ستكون مطلوبة وفقاً للفقرة ١٢٥. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ الإفصاح، في ظروف محددة، عن الافتراضات الرئيسية بشأن الأحداث المستقبلية التي تؤثر على فئات المخصصات. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" الإفصاح عن الافتراضات المهمة (بما في ذلك طريقة (طرق) التقويم ومدخلاته) التي تستخدمها المنشأة عند قياس القيم العادلة للأصول والالتزامات التي تُسجَّل بالقيمة العادلة.

رأس المال

١٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم أهداف المنشأة وسياساتها وإجراءاتها لإدارة رأس المال.

١٣٥ للالتزام بالفقرة ١٣٤، تفصح المنشأة عمّا يلي:

(أ) معلومات نوعية عن أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة رأس المال، بما في ذلك:

(١) وصف لما تديره على أنه رأس مال؛

(٢) طبيعة متطلبات رأس المال المفروضة من جهة خارجية، عندما تخضع المنشأة لتلك المتطلبات، وكيفية تضمين تلك المتطلبات في إدارة رأس المال؛

(٣) كيفية وفاء المنشأة بأهدافها المحددة لإدارة رأس المال.

(ب) بيانات كمية مختصرة عمّا تديره على أنه رأس مال. تعتبر بعض المنشآت بعض الالتزامات المالية (مثل بعض أشكال الدين التالي في استحقاقه) جزءاً من رأس المال. وتعتبر منشآت أخرى أن رأس المال يُستثنى منه بعض مكونات حقوق الملكية (مثل المكونات الناشئة عن تحوطات التدفقات النقدية).

(ج) أي تغيرات في (أ) و(ب) عن الفترة السابقة.

(د) ما إذا كانت المنشأة قد التزمت خلال الفترة بأي متطلبات رأسمالية تخضع لها ومفروضة عليها من خارجها.

(هـ) تبعات عدم التزام المنشأة بهذه المتطلبات الرأسمالية المفروضة عليها من خارجها، عندما لا تلتزم بها.

وتؤسس المنشأة تلك الإفصاحات على المعلومات الموفرة داخلياً لكبار موظفي الإدارة.

١٣٦ قد تدير المنشأة رأس المال بعدة طرق، وقد تخضع لعدد من متطلبات رأس المال المختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يضم أحد التكتلات منشآت تزاول أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية وقد تعمل تلك المنشآت في دول متعددة. وعندما لا يوفر الإفصاح الكلي عن متطلبات رأس المال وعن كيفية إدارة رأس المال معلومات مفيدة، أو عندما يخل بفهم مستخدمي القوائم المالية للموارد الرأسمالية الخاصة بالمنشأة، يجب على المنشاة أن تفصح عن معلومات منفصلة لكل متطلب رأسمالي تخضع له المنشاة.

الأدوات المالية القابلة للرد المصنفة على أنها حقوق ملكية

١٣٦أ فيما يخص الأدوات المالية القابلة للرد المصنفة على أنها حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي (إذا لم يفصح عنه في موضع آخر):

(أ) بيانات كمية مختصرة عن المبلغ المصنف على أنه حقوق ملكية؛

(ب) أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة الواجب الذي عليها بأن تعيد شراء أو أن تسترد الأدوات عندما تُطالَب بأن تقوم بذلك من قبل حاملي الأدوات، بما في ذلك أي تغيرات عن الفترة السابقة؛

(ج) التدفق النقدي الخارج المتوقع عند استرداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية؛

(د) معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي الخارج المتوقع عند الاسترداد أو إعادة الشراء.

الإفصاحات الأخرى

١٣٧ **يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عمّا يلي:**

(أ) **مبلغ توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار ولكنها لم تُثبت على أنها توزيع على الملاك خلال الفترة، والمبلغ المتعلق بها للسهم الواحد؛**

(ب) **مبلغ أي توزيعات أرباح تراكمية غير مثبتة على الأسهم الممتازة.**

١٣٨ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي، إذا لم يُفصح عنه في موضع آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:**

(أ) **مقر المنشأة وشكلها النظامي والبلد الذي تم تأسيسها فيه وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل)؛**

(ب) **وصف لطبيعة عمليات المنشأة و أنشطتها الرئيسية؛**

(ج) **اسم المنشأة الأم والمنشأة الأم النهائية للمجموعة؛**

(د) **المعلومات المتعلقة بطول مدة المنشأة، إذا كانت المنشأة محددة المدة.**

التحول وتاريخ السريان

١٣٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٩أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدَّل في ٢٠٠٨) الفقرة ١٠٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدَّل في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأسبق. ويجب تطبيق التعديل بأثر رجعي.

١٣٩ب عدّل الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في فبراير ٢٠٠٨، الفقرة ١٣٨ وأضاف الفقرات ٨أ و٨٠أ و١٣٦أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات الصلة على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة" في الوقت نفسه.

١٣٩ج عُدِّلت الفقرتان ٦٨ و٧١ بموجب الإصدار "تحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادر في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٩د [حُذفت][١٤]

١٣٩هـ [حُذفت]

١٣٩و عُدِّلت الفقرتان ١٠٦ و١٠٧ وأُضيفت الفقرة ١٠٦أ بموجب الإصدار "تحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادر في مايو ٢٠١٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

---

[١٤] تم حذف هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة". ويتم تطبيق هذا الحذف لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤. وقد كان نص الفقرة قبل الحذف كما يلي: "عُدِّلت الفقرة ٦٩ بموجب الإصدار "تحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادر في أبريل ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة".

١٣٩ز [حُذفت]

١٣٩ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٤، و١١٩، و١٢٣، و١٢٤. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

١٣٩ط عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرتين ١٢٨ و١٣٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٣٩ي عدل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرات ٧، و١٠، و٨٢، و٨٥-٨٧، و٩٠، و٩١، و٩٤، و١٠٠، و١١٥، وأضاف الفقرات ١٠أ، و٨١أ، و٨١ب، و٨٢أ، وحذف الفقرات ١٢، و٨١، و٨٣ و٨٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٩ك عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" (المعدل في يونيو ٢٠١١) تعريف "الدخل الشامل الآخر" في الفقرة ٧ والفقرة ٩٦. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المعدل في يونيو ٢٠١١).

١٣٩ل عدل الإصدار "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، الصادر في مايو ٢٠١٢، الفقرات ١٠، و٣٨، و٤١، وحذف الفقرتين ٣٩ و٤٠ وأضاف الفقرات ٣٨أ-٣٨د والفقرات ٤٠أ-٤٠د. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٩م [حُذفت]

١٣٩ن عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٣٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٣٩س عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٧، و٦٨، و٧١، و٨٢، و٩٣، و٩٥، و٩٦، و١٠٦، و١٢٣ وحذف الفقرات ١٣٩هـ، و١٣٩ز، و١٣٩م. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١٣٩ع عدل الإصدار " مبادرة الإفصاح" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرات ١٠، و٣١، و٥٤، و٥٥، و٨٢أ، و١١٣، و١١٤، و١١٧، و١١٩، و١٢٢ وأضاف الفقرات ٣٠أ، و٥٥أ، و٨٥أ، و٨٥ب وحذف الفقرتين ١١٥ و١٢٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. والمنشآت ليست مطالبة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٨–٣٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ فيما يتعلق بهذه التعديلات.

١٣٩ف عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ١٢٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

١٣٩ص عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرات ٧ و٥٤ و٨٢. وعدّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٥٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

١٣٩ق عدل الإصدار "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادر في عام ٢٠١٨، الفقرات ٧ و١٥ و١٩ و٢٠ و٢٣ و٢٤ و٢٨ و٨٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ و٥٠-٥٣ و٥٤و من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

١٣٩ر عدل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ والفقرة ٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، وحذف الفقرة ٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٩ش عدل الإصدار "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة"، الصادر في يناير ٢٠٢٠، الفقرات ٦٩ و٧٣ و٧٤ و٧٦ وأضاف الفقرات ٧٢أ و٧٥أ و٧٦أ و٧٦ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤ أو بعد ذلك التاريخ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق بعد صدور تعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات" (انظر الفقرة ١٣٩ث)، فيجب عليها أيضاً تطبيق تعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات" لتلك الفترة. وإذا طبقت المنشأة تعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة" لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.[١٥]

١٣٩ت عدل الإصدار "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، الصادر في فبراير ٢٠٢١، الفقرات ٧ و١٠ و١١٤ و١١٧ و١٢٢، وأضاف الفقرات ١١٧أ–١١٧هـ وحذف الفقرات ١١٨ و١١٩ و١٢١. وعدل أيضاً بيان ممارسات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "ممارسة الاجتهادات بشأن الأهمية النسبية". ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٩ث عدل الإصدار "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات"، الصادر في أكتوبر ٢٠٢٢، الفقرات ٦٠ و٧١ و٧٢أ و٧٤ و١٣٩ش وأضاف الفقرتين ٧٢ب و٧٦ض أ. ويجب على المنشأة تطبيق:

(أ) التعديل المدخل على الفقرة ١٣٩ش فور صدور تعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات".

(ب) جميع التعديلات الأخرى لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٤ أو بعد ذلك التاريخ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أيضاً تطبيق تعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة" لتلك الفترة. وإذا طبقت المنشأة تعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات" لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.[١٦]

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٣)

١٤٠ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" المُنقح في ٢٠٠٣، والمعدل في ٢٠٠٥.

[١٥] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة" ثم عدلت نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات".

[١٦] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار التعديل "الالتزامات غير المتداولة المقترنة باشتراطات".

المعيار الدولي للمحاسبة ٢
"المخزون"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢

المخزون

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون. ومن بين الموضوعات الرئيسية في المحاسبة عن المخزون هو مبلغ التكلفة الذي سيُثبت على أنه أصل ويُرحل إلى حين إثبات الإيرادات المتعلقة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على أنها مصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. ويوفر أيضاً إرشادات بشأن الصيغ الرياضية لاحتساب التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

النطاق

٢ **ينطبق هذا المعيار على جميع بنود المخزون، باستثناء:**

(أ) **[حُذفت]**

(ب) **الأدوات المالية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية")؛**

(ج) **الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند الحصاد (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة").**

٣ **لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون الذي يحتفظ به:**

(أ) **منتجو المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، طالما كانت مقيسة بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات المستقرة في تلك الصناعات. وعندما يُقاس مثل هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، تُثبت التغيرات في تلك القيمة ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغير.**

(ب) **السماسرة تجار السلع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وعند قياس مثل هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، تُثبت التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغير.**

٤ يُقاس المخزون المُشار إليه في الفقرة ٣(أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل معينة من الإنتاج. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتم حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج المعادن ويكون البيع مؤكداً بموجب عقد آجل أو ضمانة حكومية، أو عندما توجد سوق نشطة وتكون مخاطر عدم البيع ضئيلة. ويُستثنى هذا المخزون من متطلبات القياس فحسب الواردة في هذا المعيار.

٥ السماسرة التجار هم أولئك الذين يشترون أو يبيعون السلع لحساب الغير أو لحسابهم. ويُقتنى المخزون المُشار إليه في الفقرة ٣(ب) بشكل رئيسي بغرض البيع في المستقبل القريب وتوليد ربح من التقلبات في السعر أو هامش ربح للسماسرة التجار. وعند قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فإنه يُستثنى من متطلبات القياس فحسب الواردة في هذا المعيار.

التعريفات

٦ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

***المخزون* هو أصول:**

(أ) **مُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال؛ أو**

(ب) **في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع؛ أو**

(ج) في شكل مواد خام أو إمدادات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق **هو سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية للقيام بالبيع.**

القيمة العادلة **هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

٧ يشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحققه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال. أمّا القيمة العادلة فتعكس السعر الذي يمكن أن تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع نفس المخزون في السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) لذلك المخزون بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. والقيمة الأولى هي قيمة تحددها المنشأة، أمّا الثانية فلا. وقد لا تتساوى صافي قيمة المخزون القابلة للتحقق مع قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

٨ يشمل المخزون السلع المشتراة والمُحتفظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك على سبيل المثال، البضاعة التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها. ويشمل المخزون أيضاً السلع تامة الصنع التي قامت المنشأة بتصنيعها، أو الإنتاج تحت التشغيل الذي تعمل على تصنيعه، ويشمل المواد الخام والإمدادات المنتظر استخدامها في عملية الإنتاج. وتتم المحاسبة عن التكاليف المتكبدة للوفاء بعقد مع عميل والتي لا ينشأ عنها مخزون (أو أصول تقع ضمن نطاق معيار آخر) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

قياس المخزون

٩ **يجب قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل.**

تكلفة المخزون

١٠ **يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها لإيصال المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.**

تكاليف الشراء

١١ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها لاحقاً من سلطات الضرائب)، وتكاليف المواصلات والمناولة والتكاليف الأخرى التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء السلع تامة الصنع والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الحسومات التجارية والتخفيضات اللاحقة والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

١٢ تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بوحدات الإنتاج، مثل العمالة المباشرة. وتشمل أيضاً تخصيصاً منتظماً لنفقات الإنتاج العامة الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام إلى سلع تامة الصنع. ونفقات الإنتاج العامة الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل إهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج وتكلفة إدارة المصنع وتوجيهه. أمّا نفقات الإنتاج العامة المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بشكل مباشر، أو شبه مباشر، تبعاً لحجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.

١٣ يستند تخصيص نفقات الإنتاج العامة الثابتة على تكاليف التحويل إلى الطاقة الإنتاجية العادية لمرافق الإنتاج. والطاقة الإنتاجية العادية هي متوسط الإنتاج المُتوقع تحقيقه على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، مع الأخذ في الحسبان الفقد في الطاقة الإنتاجية الناتج عن الصيانة المُجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة الإنتاجية العادية. ولا يزيد مبلغ النفقات العامة الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج نتيجةً لانخفاض الإنتاج أو عدم استغلال الآلات. وتُثبت النفقات العامة غير

المُخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. وفي الفترات التي تشهد ارتفاعاً في الإنتاج على نحوٍ غير عادي، ينخفض مبلغ النفقات العامة الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص نفقات الإنتاج العامة المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لمرافق الإنتاج.

١٤ قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عند إنتاج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيسي ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد بشكل منفصل، فإنها تُخصص للمنتجات على أساس منطقي وثابت. وقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة البيعية النسبية لكل منتج إمّا في المرحلة التي تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد بشكل منفصل في عملية الإنتاج، أو عند تمام الإنتاج. وتُعد معظم المنتجات الفرعية، بطبيعتها، غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنها تُقاس غالباً بصافي القيمة القابلة للتحقق وتُطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي. ونتيجة لذلك، لا يختلف المبلغ الدفتري للمنتج الرئيسي بشكل ذي أهمية نسبية عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

١٥ تُدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون فقط بقدر ما يتم تحمله منها لإيصال المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن تُضمَّن في تكلفة المخزون النفقات العامة غير المتعلقة بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين.

١٦ من أمثلة التكاليف المستثناة من تكلفة المخزون والتي يتم إثباتها على أنها مصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها:

(أ) المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛

(ب) تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛

(ج) النفقات الإدارية العامة التي لا تساهم في إيصال المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة؛

(د) تكاليف البيع.

١٧ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض" حالات محدودة يتم فيها تضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون.

١٨ قد تشتري المنشأة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب فعلياً على عنصر تمويل، على سبيل المثال فرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية والمبلغ المدفوع، فإن هذا العنصر يُثبت على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل.

١٩ [حُذفت]

تكلفة منتج زراعي محصود من أصول حيوية

٢٠ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"، يُقاس المخزون الذي يتألف من منتج زراعي حصدته المنشأة من أصولها الحيوية عند الإثبات الأولي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند الحصاد. وهذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ لتطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

٢١ لغرض التيسير، يمكن استخدام أساليب، مثل طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة، لقياس تكلفة المخزون إذا كانت النتائج تقارب التكلفة. وتراعي التكاليف المعيارية المستويات العادية لاستخدام المواد الخام والإمدادات والعمالة والكفاءة والطاقة الإنتاجية. ويُعاد النظر في هذه التكاليف بشكل منتظم، ويتم تعديلها عند الضرورة في ضوء الظروف القائمة.

٢٢ تُستخدم طريقة التجزئة غالباً في قطاع التجزئة لقياس مخزون يتألف من أعداد كبيرة من بنود تتغير بشكل سريع وذات هوامش ربح متشابهة ومن غير الممكن عملياً استخدام طرق أخرى لتحديد تكلفتها. وتُحدَّد تكلفة المخزون بتخفيض القيمة البيعية للمخزون بالنسبة المئوية المناسبة لإجمالي هامش الربح. وتراعي النسبة المستخدمة المخزون الذي خُفِّض سعره إلى ما دون سعر بيعه الأصلي. وتُستخدم غالباً نسبة متوسطة لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

الصيغ الرياضية لاحتساب التكلفة

٢٣ **يجب تحديد تكلفة مخزون البنود التي لا يمكن عادةً استخدام أحدها محل الآخر والسلع أو الخدمات المُنتجة المفصول فيما بينها لاستخدامها في مشروعات محددة، عن طريق التمييز المحدد لتكاليف كل منها.**

٢٤ يُقصد بالتمييز المحدد للتكلفة أن تُعزى تكاليف محددة لبنود محددة من المخزون. وهذه هي المعالجة المناسبة للبنود المفصولة عن غيرها لاستخدامها في مشروع محدد، بغض النظر عمّا إذا كانت مشتراة أو منتجة. ومع ذلك، يُعد التمييز المحدد للتكاليف غير مناسب عندما توجد أعداد كبيرة من بنود المخزون التي يمكن عادةً استخدام أحدها محل الآخر. ففي مثل هذه الحالات، طريقة اختيار تلك البنود التي تظل ضمن المخزون قد يتم استخدامها للتوصل إلى آثار محددة مسبقاً على الربح أو الخسارة.

٢٥ **يجب تحديد تكلفة بنود المخزون، بخلاف تلك البنود التي تم تناولها في الفقرة ٢٣، باستخدام صيغة الوارد أولاً صادر أولاً أو صيغة متوسط التكلفة المرجح. ويجب على المنشأة أن تستخدم صيغة احتساب التكلفة نفسها لجميع بنود المخزون المتشابهة في طبيعتها واستخدامها بالنسبة للمنشأة. وفيما يتعلق ببنود المخزون المختلفة في طبيعتها أو استخدامها، يمكن تبرير استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة.**

٢٦ على سبيل المثال، قد يكون للمخزون المستخدم في أحد القطاعات التشغيلية استخدام للمنشأة يختلف عن استخدام نفس نوع المخزون في قطاع تشغيلي آخر. وبالرغم من ذلك، لا يُعد اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون (أو القواعد الضريبة المتعلقة به) سبباً كافياً في حد ذاته لتبرير استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة.

٢٧ تفترض صيغة الوارد أولاً صادر أولاً أن بنود المخزون المشتراة أو المنتجة أولاً تُباع أولاً، وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي آخر بنود تم شراؤها أو إنتاجها. وبموجب صيغة متوسط التكلفة المرجح، تُحدد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة. ويمكن احتساب المتوسط على أساس دوري، أو عند استلام كل شحنة إضافية، تبعاً لظروف المنشأة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

٢٨ قد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون إذا ما تلف ذلك المخزون، أو إذا أصبح متقادماً بشكل كلي أو جزئي أو إذا انخفض سعر بيعه. وقد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون أيضاً إذا زادت التكاليف المُقدرة للإتمام أو التكاليف المُقدر أن يتم تكبدها لإنفاذ البيع. وتتسق ممارسة تخفيض قيمة المخزون لأقل من التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق مع وجهة النظر القائلة بأن الأصول لا ينبغي أن تسجل بما يزيد عن المبالغ المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استخدامها.

٢٩ تُخفَّض قيمة المخزون عادةً إلى صافي القيمة القابلة للتحقق لكل بند على حدة. وبالرغم من ذلك، فقد يكون من المناسب في بعض الحالات تجميع البنود المتشابهة أو المرتبطة ببعضها. وقد يكون هذا هو الحال مع بنود المخزون المتعلقة بخط الإنتاج نفسه، والتي لها أغراض أو استخدامات نهائية متشابهة، والتي يتم إنتاجها وتسويقها في المنطقة الجغرافية نفسها، ولا يمكن عملياً تقويمها بشكل منفصل عن البنود الأخرى في خط الإنتاج ذاك. ومن غير المناسب تخفيض قيمة المخزون على أساس تصنيف المخزون، على سبيل المثال، السلع تامة الصنع، أو جميع بنود المخزون في قطاع تشغيلي معين.

٣٠ تستند تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق إلى أفضل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها المتاحة في وقت إجراء التقديرات، للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتراعي هذه التقديرات تقلبات السعر أو التكلفة التي تتعلق بشكل مباشر بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة وذلك بالقدر الذي تؤكد به تلك الأحداث الظروف القائمة في نهاية الفترة.

٣١ تراعي تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق أيضاً الغرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال، يستند صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية المخزون المُحتفظ بها للوفاء بعقود مبيعات أو خدمات مؤكدة إلى سعر العقد. وإذا كانت عقود المبيعات أقل من كميات المخزون المُحتفظ بها، فإن صافي القيمة القابلة للتحقق للكمية الزائدة تستند إلى أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات عن عقود المبيعات المؤكدة التي تزيد عن كميات المخزون المُحتفظ بها، أو عن عقود الشراء المؤكدة. ويتم التعامل مع مثل هذه المخصصات بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

٣٢ لا تُخفض قيمة المواد الخام والإمدادات الأخرى المُحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون إلى ما دون التكلفة إذا كان يُتوقع أن تُباع المنتجات تامة الصنع، التي سيتم تضمينها فيها، بالتكلفة أو بما يزيد عنها. وبالرغم من ذلك، فعندما يشير انخفاض في سعر المواد الخام إلى أن تكلفة المنتجات تامة الصنع تزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق، فإن قيمة المواد الخام تُخفض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون تكلفة استبدال المواد الخام هي أفضل مقياس متاح لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

٣٣ يُجرى تقييم جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. وعندما تنتفي الظروف التي تسببت سابقاً في تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة أو عندما يتوفر دليل واضح على حدوث زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب تغير الظروف الاقتصادية، فإن مبلغ التخفيض يُعكس (أي أن العكس يقتصر على مبلغ التخفيض الأصلي) بحيث يعادل المبلغ الدفتري الجديد التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق بعد التعديل، أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عند وجود بند من بنود المخزون مسجل بصافي القيمة القابلة للتحقق، بسبب انخفاض سعر بيعه، وهذا البند لا يزال موجوداً في فترة لاحقة وقد ارتفع سعر بيعه.

إثبات المخزون على أنه مصروف

٣٤ **عندما يُباع المخزون، يجب إثبات المبلغ الدفتري لهذا المخزون على أنه مصروف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به. ويجب إثبات مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وجميع خسائر المخزون، على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو تقع فيها الخسارة. ويجب إثبات مبلغ أي عكس لأي تخفيض في قيمة المخزون، ناشئ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها العكس.**

٣٥ قد تُخصص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه أحد مكونات العقارات أو الآلات أو المعدات التي تُنشئُها المنشأة بنفسها. ويُثبت المخزون المُخصص لأصل آخر بهذه الطريقة على أنه مصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

الإفصاح

٣٦ **يجب أن تُفصح القوائم المالية عمّا يلي:**

(أ) **السياسات المحاسبية المُتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الصيغة الرياضية المُستخدمة لاحتساب التكلفة؛**

(ب) **مجموع المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري في التصنيفات المناسبة للمنشأة؛**

(ج) **المبلغ الدفتري للمخزون المُسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛**

(د) **مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة؛**

(هـ) **مبلغ أي تخفيض في قيمة المخزون مُثبت على أنه مصروف في الفترة وفقاً للفقرة ٣٤؛**

(و) **مبلغ أي عكس لأي تخفيض في القيمة مثبت على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف في الفترة وفقاً للفقرة ٣٤؛**

(ز) **الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس التخفيض في قيمة المخزون وفقاً للفقرة ٣٤؛**

(ح) **المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات.**

٣٧ تُعد المعلومات عن المبالغ الدفترية للمخزون المُحتفظ به في التصنيفات المختلفة للمخزون وعن مدى التغيرات في هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. والتصنيفات الشائعة للمخزون هي البضاعة، وإمدادات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع.

٣٨ يتكون مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة، والذي يُشار إليه غالباً على أنه تكلفة المبيعات، من تلك التكاليف المُضمَّنة سابقاً في قياس المخزون الذي بيع الآن ومن نفقات الإنتاج العامة غير المُخصصة ومن المبالغ غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون. وقد تبرر ظروف المنشأة أيضاً تضمين مبالغ أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

٣٩ تتبنى بعض المنشآت شكلاً للربح أو الخسارة تنتج عنه مبالغ يُفصَح عنها بخلاف تكلفة المخزون المُثبتة على أنها مصروف خلال الفترة. وبموجب هذا الشكل، تعرض المنشأة تحليلاً للمصروفات مستخدمة تصنيفاً يستند إلى طبيعة المصروفات. وفي هذه الحالة، تُفصح المنشأة عن التكاليف المُثبتة على أنها مصروف للمواد الخام والمواد الاستهلاكية وتكاليف العمالة والتكاليف الأخرى إلى جانب مبلغ صافي التغير في المخزون للفترة.

تاريخ السريان

٤٠ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٠أ [حُذفت]

٤٠ب [حُذفت]

٤٠ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٦ وعدل الفقرة ٧. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تُطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٠د [حُذفت]

٤٠هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الايرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٢ و٨ و٢٩ و٣٧ وحذف الفقرة ١٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تُطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٤٠و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٢ وحذف الفقرات ٤٠أ و٤٠ب و٤٠د. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تُطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٠ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ١٢. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب الإصدارات الأخرى

٤١ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" (المُنقح في ١٩٩٣).

٤٢ يحل هذا المعيار محل تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١ "الثبات . الصيغ المختلفة لاحتساب تكلفة المخزون".

المعيار الدولي للمحاسبة ٧
"قائمة التدفقات النقدية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية" أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٤ (إضافة)

١٤ ... ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ)...

(و) المدفوعات النقدية للزكاة ولضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (و) لتشمل الزكاة حيث تعد الزكاة أحد المدفوعات النقدية في الشركات السعودية.

٣٥ (إضافة):

٣٥ يجب أن يُفصَح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل والزكاة ويجب أن تُصنَّف على أنها تدفقات ناتجة من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة، حيث تعد الزكاة أحد المدفوعات النقدية في الشركات السعودية

المعيار الدولي للمحاسبة ٧

قائمة التدفقات النقدية[١]

الهدف

تُعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادِلات النقد، واحتياجات المنشأة لاستغلال تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تقويماً لقدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادِلات النقد وتوقيت ودرجة التأكد من ذلك.

وهدف هذا المعيار هو المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومُعادِلات النقد الخاصة بالمنشأة باستخدام قائمة للتدفقات النقدية تصنف التدفقات النقدية الناتجة خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطاق

١ **يجب على المنشأة أن تُعد قائمة للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.**

٢ يحلّ هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التغيرات في المركز المالي"، المعتمد في يوليو ١٩٧٧.

٣ يهتم مستخدمو القوائم المالية لأية منشأة بكيفية توليد المنشأة للنقد ومُعادِلات النقد، وكيفية استخدامها لها. وذلك هو الحال بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وعمّا إذا كان النقد يمكن اعتباره منتجاً للمنشأة، كما هو الحال مع المنشآت المالية. وتحتاج المنشآت للنقد بشكل أساسي للأسباب نفسها مهما تباينت أنشطتها الرئيسية المنتجة للإيراد. فهي تحتاج للنقد لتنفذ عملياتها، وتؤدي واجباتها وتوفر العوائد للمستثمرين فيها. ومن ثمّ، يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تعرض قائمة للتدفقات النقدية.

المنافع من معلومات التدفقات النقدية

٤ توفر قائمة التدفقات النقدية، عند استخدامها مع باقي القوائم المالية، معلومات تمكِّن المستخدمين من تقويم التغيرات في صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولتها وملاءتها) وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة والفرص. وتفيد المعلومات عن التدفقات النقدية في تقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادِلات النقد، وتمكِّن المستخدمين من إعداد نماذج لتقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشآت المختلفة. وهي تعزز أيضاً من قابلية المقارنة بين تقارير الأداء التشغيلي للمنشآت المختلفة، لأنها تزيل آثار استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

٥ غالباً ما تُستخدم معلومات التدفقات النقدية التاريخية كمؤشر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها ودرجة تأكدها. وهي أيضاً مفيدة في التحقق من دقة التقييمات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفي اختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وتأثير الأسعار المتغيرة.

التعريفات

٦ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه:**

---

[١] في سبتمبر ٢٠٠٧، عدل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة عنوان المعيار الدولي للمحاسبة ٧ من *"قوائم التدفقات النقدية"* إلى *"قائمة التدفقات النقدية"* نتيجةً لتنقيح المعيار الدولي للمحاسبة ١ *"عرض القوائم المالية"* في ٢٠٠٧.

النقد **يشمل النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.**

مُعادِلات النقد **هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.**

التدفقات النقدية **هي التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد، ومُعادِلات النقد.**

الأنشطة التشغيلية **هي أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيرادات، والأنشطة الأخرى التي لا تُعد أنشطة استثمارية أو تمويلية.**

الأنشطة الاستثمارية **هي اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المُضمَّنة في مُعادِلات النقد.**

الأنشطة التمويلية **هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق ملكية المنشأة المساهم بها و اقتراضها.**

النقد ومُعادِلات النقد

٧ يُحتفظ بمُعادِلات النقد لغرض الوفاء بالتعهدات النقدية قصيرة الأجل، وليس لأغراض الاستثمار أو غيرها. ولكي يستحق الاستثمار الوصف بأنه معادل للنقد، يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ نقدي معلوم، وأن يكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. وبناءً عليه، لا يستحق الاستثمار عادةً الوصف بأنه معادل للنقد إلا عندما يكون له أجل استحقاق قصير الأجل، مثلاً ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. وتُستبعد استثمارات حقوق الملكية من مُعادِلات النقد، ما لم تكن في جوهرها مُعادِلة للنقد، على سبيل المثال كما في حالة الأسهم الممتازة المُقتناة خلال فترة قصيرة قبل استحقاقها والتي لها تاريخ استرداد محدد.

٨ يُعد الاقتراض من البنوك بشكل عام من الأنشطة التمويلية. وبالرغم من ذلك، ففي بعض الدول، يشكل السحب على المكشوف من البنوك، الذي يكون مستحق السداد عند الطلب، جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة. وفي هذه الظروف، يُضمَّن السحب على المكشوف من البنوك على أنه مكون للنقد ومُعادِلات النقد. ومن خصائص مثل هذه الترتيبات البنكية أنَّ رصيد النقدية في البنك يتقلب غالباً من موجب إلى مكشوف.

٩ يُستبعد من التدفقات النقدية التحركات بين البنود التي تشكل نقداً أو مُعادِلات نقد لأن هذه المكونات تُعد جزءاً من إدارة النقد في المنشأة وليست جزءاً من أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وتشمل إدارة النقد استثمار النقد الفائض في مُعادِلات النقد.

عرض قائمة التدفقات النقدية

١٠ **يجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية تقريراً عن التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفةً بحسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.**

١١ تعرض المنشأة تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، بالطريقة الأنسب لأعمالها. ويوفر التصنيف بحسب النشاط معلومات تسمح للمستخدمين بتقييم تأثير تلك الأنشطة على المركز المالي للمنشأة، وعلى مبلغ ما تمتلكه من نقد ومُعادِلات نقد. وقد تُستخدم هذه المعلومات أيضاً في تقويم العلاقات بين تلك الأنشطة.

١٢ قد تشمل المعاملة الواحدة تدفقات نقدية تُصنَّف بشكل مختلف. فعلى سبيل المثال، عندما يشمل السداد النقدي لقرض كلاً من الفائدة وأصل القرض، فيمكن أن يُصنف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي، ويُصنَّف عنصر القرض على أنه نشاط تمويلي.

الأنشطة التشغيلية

١٣ يُعد مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً رئيسياً على مدى ما ولدته عمليات المنشأة من تدفقات نقدية كافية لسداد القروض، والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة، ودفع توزيعات الأرباح، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. وتُعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية، مع غيرها من المعلومات، مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

١٤ تُستمد التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية بشكل رئيسي من أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيراد. وبناءً عليه، فهي تَنتج بشكل عام من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

(ب) المقبوضات النقدية من عوائد حقوق الملكية الفكرية والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى؛

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات؛

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم؛

(هـ) [حذفت]

(و) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛

(ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود المُحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات، مكسب أو خسارة تُضمَّن في الربح أو الخسارة المثبتة. وتُعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة الاستثمارية. وبالرغم من ذلك، تُعد المدفوعات النقدية لتصنيع أو اقتناء أصول يُحتفظ بها للتأجير للغير ثم يُحتفظ بها لاحقاً للبيع كما هو موضح بالفقرة ٦٨أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"، تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التشغيلية. وتُعد أيضاً المقبوضات النقدية الناتجة من الإيجارات والمبيعات اللاحقة لمثل هذه الأصول تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التشغيلية.

١٥ قد تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة، حيث تشبه في هذه الحالة المخزون المُقتنى تحديداً لإعادة البيع. وبناءً عليه، تُصنف التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المحتفظ بها للتعامل أو المتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية. وبالمثل، تُصنف عادةً السلف والقروض النقدية التي تقدمها المؤسسات المالية على أنها أنشطة تشغيلية، لأنها تتعلق بنشاط المنشأة الرئيسي المنتج للإيراد.

الأنشطة الاستثمارية

١٦ يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهماً لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم إنفاقه على الموارد بقصد توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. والنفقات التي ينتج عنها أصل مثبت في قائمة المركز المالي هي وحدها التي تستحق التصنيف على أنها أنشطة استثمارية. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك المتعلقة بتكاليف التطوير المُرسملة، والعقارات والآلات والمعدات التي تُنشئها المنشأة بنفسها؛

(ب) المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى؛

(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بالمنشآت الأخرى والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات التي تُعد معادلة للنقد أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بالمنشآت الأخرى والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المقبوضات لتلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد، أو المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة)؛

(هـ) السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من منشأة مالية)؛

(و) المقبوضات النقدية من سداد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف سلف وقروض المنشأة المالية)؛

(ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، إلا عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية؛

(ح) المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، إلا عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن عقد على أنه تحوّط لمركز قابل للتحديد، فإن التدفقات النقدية للعقد تُصنَّف بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للمركز المتحوّط له.

الأنشطة التمويلية

١٧ يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية مهماً لأنه مفيد في التنبؤ بالمطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للمنشأة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشأة؛

(ج) المتحصلات النقدية من إصدار وثائق المديونية غير مغطاة برهن والقروض والأوراق التجارية والسندات والرهونات العقارية وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل؛

(د) التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛

(هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد إيجار.

التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية

١٨ يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي مما يلي:

(أ) الطريقة المباشرة، حيث يُفصَح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو

(ب) الطريقة غير المباشرة، حيث يُعدَّل الربح أو الخسارة تبعاً لآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، و أية مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩ تُشجَّع المنشآت على التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة. وتوفر تلك الطريقة معلومات، لا تتيحها الطريقة غير المباشرة، قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية. وبموجب الطريقة المباشرة، يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إمّا:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة؛ أو

(ب) عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (الفائدة والدخل المشابه لها ومصروف الفائدة والأعباء المشابهة له في منشأة مالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل الشامل تبعاً لما يلي:

(١) التغيرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل والمبالغ التشغيلية مستحقة السداد؛

(٢) البنود غير النقدية الأخرى؛

(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

٢٠ بموجب الطريقة غير المباشرة، يُحدَّد صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل الربح أو الخسارة تبعاً لآثار ما يلي:

(أ) التغيرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل والمبالغ التشغيلية مستحقة السداد؛

(ب) البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح المنشآت الزميلة غير الموزعة؛

(ج) جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

وبدلاً من ذلك، يمكن عرض صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة عن طريق إظهار الإيرادات والمصروفات المُفصح عنها في قائمة الدخل الشامل والتغيرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل ومستحقة السداد.

التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

٢١ يجب على المنشأة التقرير بشكل منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، باستثناء ذلك القدر من التدفقات النقدية الموضحة في الفقرتين ٢٢ و٢٤ التي يتم التقرير عنها على أساس صافٍ.

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافٍ

٢٢ يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية الآتية على أساس صافٍ:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة العميل بدلاً من أنشطة المنشأة؛

(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي تكون معدلات دورانها سريعة ومبالغها كبيرة وآجال استحقاقها قصيرة.

٢٣ من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢(أ) ما يلي:

(أ) قبول البنك للودائع تحت الطلب وتسديدها؛

(ب) الأموال التي تحتفظ بها منشأة استثمارية لصالح العملاء؛

(ج) الإيجارات المحصلة نيابة عن ملاك العقارات، والمدفوعة لهم.

٢٣أ من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢(ب) السلف المقدمة لما يلي وسداده:

(أ) المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان؛

(ب) شراء وبيع الاستثمارات؛

(ج) عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، على سبيل المثال، تلك التي لها فترة استحقاق ثلاثة أشهر أو أقل.

٢٤ يمكن التقرير، على أساس صافٍ، عن التدفقات النقدية الناشئة عن كلٍ من الأنشطة الآتية للمنشأة المالية:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بقبول وسداد الودائع التي لها تاريخ استحقاق محدد؛

(ب) إيداع الودائع في منشآت مالية أخرى وسحبها منها؛

(ج) السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء، وسداد تلك السلف والقروض.

التدفقات النقدية بعملة أجنبية

٢٥ يجب أن تُسجَّل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة عن طريق تطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية.

٢٦ يجب أن تُترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية بأسعار الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

٢٧ يتم التقرير عن التدفقات النقدية المُقوَّمة بعملة أجنبية بطريقة تتسق مع المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". ويسمح هذا باستخدام سعر صرف يُقارب السعر الفعلي. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف في فترة ما في تسجيل المعاملات التي بعملة أجنبية أو في ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية. وبالرغم من ذلك، لا يسمح المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ باستخدام سعر الصرف في نهاية فترة التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية.

٢٨ لا تعد المكاسب والخسائر غير المحققة، الناشئة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية، تدفقات نقدية. وبالرغم من ذلك، يتم التقرير، في قائمة التدفقات النقدية، عن أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية من أجل مطابقة النقد ومُعادِلات النقد في بداية ونهاية الفترة. ويُعرَض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويشمل الفروقات، إن وجدت، في حالة ما إذا تم التقرير عن تلك التدفقات النقدية بأسعار الصرف في نهاية الفترة.

٢٩ [حذفت]

٣٠ [حذفت]

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣١ يجب أن يُفصَح بشكل منفصل عن كلٍ من التدفقات النقدية الناتجة من الفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة. ويجب أن تُصنَّف كل منها بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى إمّا على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

٣٢ يُفصَح عن مجموع مبلغ الفائدة المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية، سواءً تم إثباتها على أنها مصروف ضمن الربح أو الخسارة أو تمت رسملتها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض".

٣٣ تُصنَّف عادةً الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية في المنشأة المالية. وبالرغم من ذلك، لا يوجد إجماع على تصنيف هذه التدفقات النقدية في المنشآت الأخرى. فيمكن أن تُصنَّف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنَّف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، لأنها تُعد تكاليف للحصول على موارد مالية أو عوائد على استثمارات.

٣٤ يمكن أن تُصنَّف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي لأنها تُعد تكاليف للحصول على موارد مالية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنَّف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها مكون للتدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية، من أجل مساعدة المستخدمين في تحديد قدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥ يجب أن يُفصَح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل ويجب أن تُصنَّف على أنها تدفقات ناتجة من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

٣٦ تنشأ الضرائب على الدخل عن المعاملات التي تنتج عنها تدفقات نقدية تُصنَّف، في قائمة التدفقات النقدية، على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية. وفيما يمكن ربط مصروف الضريبة بسهولة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، إلا أن التدفقات النقدية الضريبية المتعلقة بها غالباً ما يكون من غير الممكن عملياً تحديدها، وقد تنشأ في فترة مختلفة عن فترة التدفقات النقدية للمعاملة التي نشأت عنها الضريبة. وبناءً عليه، تُصنَّف عادةً الضرائب المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. وبالرغم من ذلك، فعندما يكون من الممكن عملياً ربط التدفق النقدي الضريبي بمعاملة بعينها تنشأ عنها تدفقات نقدية تُصنَّف على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية، فإن التدفق النقدي الضريبي يُصنف على أنه نشاط استثماري أو تمويلي، بحسب ما هو مناسب. وعندما تُخصص التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة نشاط واحدة، فإنه يُفصح عن مجموع مبلغ الضرائب المدفوعة.

الاستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

٣٧ عند المحاسبة عن استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو منشأة تابعة تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة، فإن المنشأة المستثمرة تقصر تقريرها في قائمة التدفقات النقدية على التدفقات النقدية بينها وبين المنشأة المستثمر فيها، على سبيل المثال، على توزيعات الأرباح والسلف.

٣٨ المنشأة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، تدرج في قائمة تدفقاتها النقدية التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة والأعمال الأخرى

٣٩ **يجب أن تُعرض التدفقات النقدية المجمعة الناشئة عن اكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى بشكل منفصل ويجب أن تُصنَّف على أنها أنشطة استثمارية.**

٤٠ **فيما يتعلق بكلٍ من اكتساب وفقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى خلال الفترة، يجب على المنشأة أن تفصح، بصورة مجمعة، عن كلٍ مما يلي:**

(أ) **مجموع العوض المدفوع أو المستلم؛**

(ب) **الجزء من العوض، الذي يتكون من نقد ومُعادِلات نقد؛**

(ج) **مبلغ النقد ومُعادِلات النقد في المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى التي اكتُسبت أو فُقدت السيطرة عليها؛**

(د) **مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقد أو مُعادِلات النقد في المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى التي اكتُسبت أو فُقدت السيطرة عليها، مُلخصة بحسب كل صنف رئيسي.**

٤٠أ لا يلزم المنشأة الاستثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، أن تُطبق الفقرة ٤٠(ج) أو ٤٠(د) على استثمار في منشأة تابعة من المطلوب قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤١ إن العرض المنفصل لآثار التدفقات النقدية الناتجة عن اكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى في بنود مستقلة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو المستبعدة، يساعد على تمييز تلك التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا تُطرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن فقدان السيطرة من تلك الناتجة عن اكتساب السيطرة.

٤٢ يتم التقرير عن المبلغ المجمع للنقد المدفوع أو المستلم كعوض مقابل اكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى في قائمة التدفقات النقدية بالصافي بعد طرح النقد ومُعادِلات النقد المقتناة أو المستبعدة كجزء من مثل هذه المعاملات أو الأحداث أو التغيرات في الظروف.

٤٢أ يجب أن تُصنَّف التدفقات النقدية الناشئة عن التغيرات في حصص الملكية في منشأة تابعة، والتي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة، على أنها تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التمويلية، ما لم تكن المنشأة التابعة محتفظ بها من قبل منشأة استثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ويُتطلب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤٢ب تتم المحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة، على أنها معاملات حقوق ملكية (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠)، مثل قيام المنشأة الأم بالشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق ملكية منشأة تابعة، ما لم تكن المنشأة التابعة محتفظ بها من قبل منشأة استثمارية ويُتطلب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبناءً على ذلك، تُصنَّف التدفقات النقدية الناتجة بنفس طريقة تصنيف المعاملات الأخرى مع الملاك الموضحة بالفقرة ١٧.

المعاملات غير النقدية

٤٣ **يجب استبعاد المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام نقد أو مُعادِلات نقد من قائمة التدفقات النقدية. ويجب أن يُفصح عن مثل تلك المعاملات في موضع آخر في القوائم المالية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات الملائمة عن هذه الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.**

٤٤ لا يوجد للعديد من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية تأثير مباشر على التدفقات النقدية الحالية، رغم أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول المنشأة. ويتفق استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفقات النقدية مع هدف قائمة التدفقات النقدية، لأن هذه البنود لا تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الحالية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول، إمّا من خلال تحمل التزامات متعلقة بشكل مباشر بتلك الأصول أو من خلال عقد إيجار؛

(ب) الاستحواذ على منشأة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية؛

(ج) تحويل دين إلى حق ملكية.

التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

٤٤أ **يجب على المنشأة أن تقدم إفصاحات تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من تقويم التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية، ويشمل ذلك كلاً من التغيرات الناشئة من التدفقات النقدية والتغيرات غير النقدية.**

٤٤ب إلى الحد الذي يُعد ضرورياً للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٤٤أ، يجب على المنشأة أن تفصح عن التغيرات الآتية في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية:

(أ) التغيرات الناشئة من التدفقات النقدية التمويلية؛

(ب) التغيرات الناشئة من اكتساب أو فقدان السيطرة على منشآت تابعة أو أعمال أخرى؛

(ج) أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛

(د) التغيرات في القيمة العادلة؛

(هـ) التغيرات الأخرى.

٤٤ج الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية هي التزامات تم تصنيف تدفقاتها النقدية، أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية، في قائمة التدفقات النقدية على أنها تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التمويلية. وإضافة لذلك، فإن متطلب الإفصاح الوارد في الفقرة ٤٤أ ينطبق أيضاً على التغيرات في الأصول المالية (على سبيل المثال، الأصول التي تتحوط للالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية) إذا كانت التدفقات النقدية، أو التدفقات النقدية المستقبلية، الناتجة من تلك الأصول المالية قد تم تضمينها، أو سيتم تضمينها، في التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية.

٤٤د يمكن الوفاء بمتطلب الإفصاح الوارد في الفقرة ٤٤أ عن طريق تقديم مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية في قائمة المركز المالي للالتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية، بما في ذلك التغيرات المحددة في الفقرة ٤٤ب. وعندما تفصح المنشأة عن مثل هذه المطابقة، يجب أن تقدم معلومات كافية تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من ربط البنود المضمَّنة في المطابقة بقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

٤٤هـ إذا قامت المنشأة بتقديم الإفصاح المطلوب بموجب الفقرة ٤٤أ مع الإفصاحات عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى، فيجب عليها أن تفصح عن التغيرات في الالتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية بشكل منفصل عن التغيرات في تلك الأصول والالتزامات الأخرى.

مكونات النقد ومُعادِلات النقد

٤٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات النقد ومُعادِلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة تدفقاتها النقدية مع البنود المُعادلة لها التي تم التقرير عنها في قائمة المركز المالي.**

٤٦ في ضوء تنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات البنكية حول العالم، ومن أجل الالتزام بالمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"، تُفصح المنشأة عن السياسة التي تطبقها لتحديد مكونات النقد ومُعادِلات النقد.

٤٧ يتم التقرير وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عن تأثير أي تغيير في سياسة تحديد مكونات النقد ومُعادِلات النقد، على سبيل المثال، تغيير في تصنيف أدوات مالية كانت تُعد سابقاً جزءاً من محفظة استثمارات المنشأة.

الإفصاحات الأخرى

٤٨ **يجب على المنشأة أن تفصح، مع تعليق من جانب الإدارة، عن مبلغ أرصدة النقد ومُعادِلات النقد المهمة التي تحتفظ بها المنشأة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة.**

٤٩ توجد ظروف متنوعة تكون فيها أرصدة النقد ومُعادِلات النقد، التي تحتفظ بها المنشأة، غير متاحة للاستخدام من قبل المجموعة. ومن أمثلتها أرصدة النقد ومُعادِلات النقد التي تحتفظ بها منشأة تابعة تعمل في دولة تُطبَّق فيها إجراءات رقابية على صرف العملة أو قيود قانونية أخرى عندما لا تكون الأرصدة متاحة للاستخدام العام من قبل المنشأة الأم أو المنشآت التابعة الأخرى.

٥٠ قد يكون من الملائم تقديم معلومات إضافية للمستخدمين لفهم المركز المالي وسيولة المنشأة. ويُشجَّع على الإفصاح عن هذه المعلومات، مع تعليق من جانب الإدارة، ويمكن أن يشمل ذلك:

(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية ولتسوية التعهدات الرأسمالية، بما في ذلك أي قيود على استخدام هذه التسهيلات؛

(ب) [حذفت]

(ج) المبلغ المجمع للتدفقات النقدية التي تعبّر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية بشكل منفصل عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على الطاقة التشغيلية؛

(د) مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لكل قطاع يتم التقرير عنه (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية").

٥١ يُعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية التي تعبّر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية وعن التدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على الطاقة التشغيلية، مفيداً في تمكين المستخدمين من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر على نحوٍ كافٍ في الحفاظ على طاقتها التشغيلية، حيث إن المنشأة التي لا تقوم بذلك قد تضر بالربحية المستقبلية لصالح السيولة الحالية والتوزيعات على الملاك.

٥٢ يمكِّن الإفصاح عن التدفقات النقدية القطاعية المستخدمين من التوصل إلى فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للأعمال ككل والتدفقات النقدية للأجزاء المكونة لها، ومدى توفر وتقلب التدفقات النقدية القطاعية.

تاريخ السريان

٥٣ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو بعد ذلك التاريخ.

٥٤ عدّل المعيار الدولي للمحاسبة ٧ (المُعدل في ٢٠٠٨) الفقرات ٣٩-٤٢ وأضاف الفقرات ٤٢أ و٤٢ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق. ويجب تطبيق التعديلات بأثر رجعي.

٥٥ عُدِّلت الفقرة ١٤ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق الفقرة ٦٨أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

٥٦ عُدِّلت الفقرة ١٦ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في أبريل ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣٧ و٣٨ و٤٢ب وحذفا الفقرة ٥٠(ب). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٥٨ عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرتين ٤٢أ و٤٢ب وأضاف الفقرة ٤٠أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق للإصدار "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب أن تطبق أيضاً كل التعديلات المتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٥٩ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصار في يناير ٢٠١٦، الفقرتين ١٧ و٤٤. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٦٠ أضافت "مبادرة الإفصاح" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٧)، الصادرة في يناير ٢٠١٦، الفقرات ٤٤أ-٤٤هـ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وعندما تطبق المنشأة تلك التعديلات لأول مرة، فلا يلزمها أن تقدم المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

٦١ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين"، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ١٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

المعيار الدولي للمحاسبة ٨

"السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٨

السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد الضوابط لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويُقصد من المعيار أن يُعزز ملاءمة القوائم المالية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها، وقابلية تلك القوائم المالية للمقارنة من فترة لأخرى ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

٢ تم تحديد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية، في المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية".

النطاق

٣ **يجب تطبيق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.**

٤ تتم المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتعديلات التي تتم بأثر رجعي لتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

التعريفات

٥ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه:**

***السياسات المحاسبية* هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.**

***التقديرات المحاسبية* هي مبالغ نقدية في القوائم المالية تخضع لعدم تأكد يحيط بقياسها.**

***المعايير الدولية للتقرير المالي* هي المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وهي تشمل:**

(أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) المعايير الدولية للمحاسبة؛

(ج) التفسيرات الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(د) التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات الدولية السابقة.[١]

***"ذو/ذات أهمية نسبية"* هذا المصطلح معرف في الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ وهو مستخدم في هذا المعيار بنفس المعنى.**

***أخطاء الفترات السابقة* هي الإغفالات والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، والناشئة عن عدم استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها التي:**

(أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية الخاصة بتلك الفترات للإصدار؛

(ب) كان من المتوقع بشكل معقول أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

---

١ عدل تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي بعد إدخال تغيرات على الاسم بموجب "دستور مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي" المُنقح في ٢٠١٠.

وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.

التطبيق بأثر رجعي **هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة مطبقة دائماً.**

إعادة العرض بأثر رجعي **هو تصحيح إثبات المبالغ الخاصة بعناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن الفترات السابقة لم تشهد حدوث خطأ على الإطلاق.**

غير ممكن عملياً **يعدّ تطبيق متطلب ما غير ممكن عملياً عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وفيما يخص فترة سابقة معينة، يكون من غير الممكن عملياً تطبيق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إجراء إعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:**

(أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛ أو

(ب) كان التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي يتطلب افتراضات عمّا كانت ستنويه الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) كان التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ وكان من غير الممكن أن يتم بشكل موضوعي تمييز المعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:

(١) توفر أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) الذي كان يجب أن يتم فيه إثبات أو قياس تلك المبالغ، أو الإفصاح عنها؛

(٢) كان يفترض أن تكون متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار، عن المعلومات الأخرى.

التطبيق بأثر مستقبلي **لتغيير في سياسة محاسبية ولإثبات أثر تغيير في تقدير محاسبي، هو على التوالي:**

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية؛

(ب) إثبات أثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦ [حذفت]

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ **عندما ينطبق أحد المعايير الدولية للتقرير المالي بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر، فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المُنطبقة على ذلك البند عن طريق تطبيق ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي.**

٨ تحدد المعايير الدولية للتقرير المالي السياسات المحاسبية التي خلص مجلس المعايير الدولية للمحاسبة إلى أنها تنتج عنها قوائم مالية تحتوي على معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. ولا يلزم تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية نسبية. ومع ذلك، فإنه من غير المناسب الخروج بشكل لا يُعد ذا أهمية نسبية عن المعايير الدولية للتقرير المالي، أو ترك مثل هذا الخروج دون تصحيح، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

٩ مرفق بالمعايير الدولية للتقرير المالي إرشادات لمساعدة المنشآت في تطبيق متطلباتها. وتنص جميع تلك الإرشادات على ما إذا كانت تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي. والإرشادات التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي تُعد إلزامية، أمّا الإرشادات التي لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي، فإنها لا تتضمن متطلبات للقوائم المالية.

١٠ **في حالة عدم وجود معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر، يجب على الإدارة أن تجتهد في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات:**

(أ) **ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛**

(ب) **يمكن الاعتماد عليها، بحيث إن القوائم المالية:**

(١) **تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛**

(٢) **تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني لها؛**

(٣) **تكون محايدة، بمعنى أنها تكون خالية من التحيز؛**

(٤) **تتسم بالحيطة؛**

(٥) **تكون كاملة من جميع الجوانب الجوهرية.**

١١ **لممارسة الاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر الآتية بحسب ترتيبها التنازلي، وأن تنظر في قابليتها للتطبيق:**

(أ) **المتطلبات الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي التي تتناول مسائل مشابهة وذات صلة؛**

(ب) **تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وضوابط إثباتها ومفاهيم قياسها الواردة في "إطار مفاهيم التقرير المالي" (إطار المفاهيم).[٢]**

١٢ **لممارسة الاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠، يمكن للإدارة أيضاً أن تأخذ في الحسبان أحدث ما يصدر عن جهات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطار مفاهيم مشابهاً لتطوير معايير المحاسبة والكتابات المحاسبية الأخرى والممارسات الصناعية المقبولة، طالما كانت تلك الإصدارات لا تتعارض مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.**

اتساق السياسات المحاسبية

١٣ **يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل متسق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب معيار دولي للتقرير المالي، أو يسمح، على نحوٍ محدد بتصنيف البنود التي قد يكون من المناسب تطبيق سياسات مختلفة لها. وإذا تطلب أحد المعايير الدولية للتقرير المالي، أو سمح، بمثل هذا التصنيف، فيجب اختيار سياسة محاسبية ملائمة وتطبيقها بشكل متسق على كل صنف.**

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٤ **لا يجوز للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية إلا إذا كان التغيير:**

(أ) **مطلوباً بموجب معيار دولي للتقرير المالي؛ أو**

(ب) **تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى، على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.**

١٥ يلزم أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة من فترة لأخرى لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وبناءً عليه، تُطبَّق السياسات المحاسبية نفسها خلال كل فترة، ومن فترة إلى التي تليها، ما لم يستوفِ تغيير في سياسة محاسبية أحد الضوابط الواردة في الفقرة ١٤.

١٦ **لا يُعد ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية:**

(أ) **تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛**

---

[٢] تشرح الفقرة ٥٤ز كيفية تعديل هذا المتطلب لتطبيقه على أرصدة الحسابات التنظيمية.

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقاً، أو لم تكن لها أهمية نسبية.

١٧ يعد التطبيق الأولي لسياسة خاصة بإعادة تقويم الأصول، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"، أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، تغييراً في سياسة محاسبية يُعامل على أنه إعادة تقويم وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، وليس وفقاً لهذا المعيار.

١٨ لا تنطبق الفقرات ١٩-٣١ على التغيير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة ١٧.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

١٩ مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣:

(أ) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية، الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي، وفقاً لأحكام التحول المحددة في ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي، إن وجدت؛

(ب) عندما تغير المنشأة سياسة محاسبية بناءً على التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي لا يشتمل على أحكام تحول محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو عندما تغير سياسة محاسبية بشكل اختياري، يجب عليها أن تطبق التغيير بأثر رجعي.

٢٠ لغرض هذا المعيار، لا يعد التطبيق المبكر لمعيار دولي للتقرير المالي تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية.

٢١ في حالة عدم وجود معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فيجوز للإدارة، وفقاً للفقرة ١٢، أن تطبق سياسة محاسبية مأخوذة من أحدث إصدارات جهات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطار مفاهيم مشابهاً لتطوير معايير المحاسبة. وإذا اختارت المنشأة أن تغير سياسة محاسبية، بعد تعديل مثل هذا الإصدار، فإن هذا التغيير يُحاسَب ويُفصَح عنه على أنه تغيير اختياري في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٢ مع مراعاة الفقرة ٢٣، عندما يُطبَّق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً للفقرة ١٩(أ) أو (ب)، فيجب على المنشأة أن تُعدِّل الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر من مكونات حقوق الملكية، وذلك لأسبق فترة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة دائماً.

حدود التطبيق بأثر رجعي

٢٣ عندما تتطلب الفقرة ١٩(أ) أو (ب) إجراء التطبيق بأثر رجعي، يجب أن يُطبَّق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد آثار التغيير على فترة بعينها أو تحديد الأثر التراكمي للتغيير.

٢٤ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد آثار تغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة بعينها أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات حتى بداية أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق السياسة بأثر رجعي لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري المنشأة تعديلاً مقابلاً لذلك في الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة في تلك الفترة.

٢٥ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فيجب على المنشأة أن تُعدِّل المعلومات المقارنة لأجل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً.

٢٦ عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أسبق فترة ممكنة عملياً. ولا يكون التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة ممكناً عملياً إلا إذا كان من الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من قائمتي المركز المالي الافتتاحية والختامية لتلك الفترة. ويُرصد مبلغ التعديل الناتج، المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة في القوائم المالية، في الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر من مكونات حقوق الملكية لأسبق فترة معروضة. ويُجرى التعديل عادةً

في الأرباح المبقاة. ومع ذلك، فإن التعديل يمكن إجراؤه في مكون آخر لحقوق الملكية (على سبيل المثال، للالتزام بمعيار دولي للتقرير المالي). وتُعدَّل أيضاً أية معلومات أخرى عن الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، حتى أسبق فترة ممكنة عملياً.

٢٧ عندما يكون من غير الممكن عملياً أن تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، فوفقاً للفقرة ٢٥، تطبق المنشأة السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أسبق فترة ممكنة عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل المنشأة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير السياسة المحاسبية، حتى ولو كان من غير الممكن عملياً أن تُطبَّق السياسة بأثر مستقبلي لأية فترة سابقة. وتوفر الفقرات ٥٠ - ٥٣ إرشادات عندما يكون من غير الممكن عملياً أن تُطبَّق السياسة المحاسبية الجديدة على فترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

٢٨ عندما يكون للتطبيق الأوَّلي لمعيار دولي للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أية فترة سابقة، أو عندما يكون من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر إلا أنه من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ التعديل، أو عندما يحتمل أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي؛

(ب) عند الاقتضاء، أن التغيير في السياسة المحاسبية قد تم وفقاً لأحكام التحول الخاصة به؛

(ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(د) عند الاقتضاء، وصف لأحكام التحول؛

(هـ) عند الاقتضاء، أحكام التحول التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية؛

(و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التعديل:

(١) لكل بند متأثر من البنود المستقلة في القوائم المالية؛

(٢) لربحية السهم الأساسية والمخفضة، إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم" ينطبق على المنشأة؛

(ز) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(ح) إذا كان التطبيق المطلوب بأثر رجعي بموجب الفقرة ١٩(أ) أو (ب) غير ممكن عملياً لفترة سابقة معينة أو لفترات تسبق تلك المعروضة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة، وعن وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية وتاريخ بداية تطبيقه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

٢٩ عندما يكون لإجراء تغيير اختياري في سياسة محاسبية أثر على الفترة الحالية أو أية فترة سابقة، أو عندما يكون من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر على تلك الفترة إلا أنه من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ التعديل، أو عندما يحتمل أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها و أكثر ملاءمة؛

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التعديل:

(١) لكل بند متأثر من البنود المستقلة في القوائم المالية؛

(٢) لربحية السهم الأساسية والمخفضة، إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ ينطبق على المنشأة؛

(د) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(هـ) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير ممكن عملياً لفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة، وعن وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية وتاريخ بداية تطبيقه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

٣٠ عندما لا تكون المنشأة قد طبقت معياراً دولياً جديداً للتقرير المالي تم إصداره ولكن لم يحن وقت تطبيقه بعد، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) هذه الحقيقة؛

(ب) المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها بشكل معقول، الملائمة لتقييم التأثير المحتمل الذي سيكون لتطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولي.

٣١ التزاماً بالفقرة ٣٠، تأخذ المنشأة في الحسبان الإفصاح عمّا يلي:

(أ) عنوان المعيار الدولي الجديد للتقرير المالي؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ المطلوب فيه تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي؛

(د) التاريخ الذي تخطط أن تطبق فيه المعيار الدولي للتقرير المالي بشكل أولي؛

(هـ) أحد ما يلي:

(١) مناقشة للتأثير الذي من المتوقع أن يكون للتطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي على القوائم المالية للمنشأة؛ أو

(٢) إذا لم يكن ذلك التأثير معروفاً أو لا يمكن تقديره بشكل معقول، فيتم تقديم تصريح بذلك المعنى.

التقديرات المحاسبية

٣٢ قد تتطلب السياسة المحاسبية قياس بنود في القوائم المالية بطريقة تنطوي على عدم تأكد يحيط بالقياس -أي إن السياسة المحاسبية قد تتطلب قياس تلك البنود بمبالغ نقدية لا يمكن رصدها بشكل مباشر ويجب تقديرها بدلاً من ذلك. وفي هذه الحالة، تضع المنشأة تقديراً محاسبياً لتحقيق الهدف المحدد في السياسة المحاسبية. وينطوي وضع التقديرات المحاسبية على استخدام اجتهادات أو افتراضات تستند إلى أحدث المعلومات المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها. ومن أمثلة التقديرات المحاسبية:

(أ) مخصص الخسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقق لأحد بنود المخزون، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"؛

(ج) القيمة العادلة لأصل أو التزام، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"؛

(د) مصروف الإهلاك لأحد بنود العقارات والآلات والمعدات، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ١٦؛

(هـ) المخصص المرصود لواجبات الضمانات، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

٣٢أ تستخدم المنشأة أساليب القياس والمدخلات لوضع التقدير المحاسبي. وتشتمل أساليب القياس على أساليب للتقدير (على سبيل المثال، الأساليب المستخدمة لقياس مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة عملاً بمعيار التقرير المالي ٩) وأساليب للتقويم (على سبيل المثال، الأساليب المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام عملاً بمعيار التقرير المالي ١٣).

٣٢ب يشير المصطلح "تقدير" في معايير التقرير المالي أحياناً إلى تقدير آخر بخلاف التقدير المحاسبي الوارد تعريفه في هذا المعيار. وعلى سبيل المثال، يشير هذا المصطلح أحياناً إلى المدخلات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية.

٣٣ يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية، ولا يُحد من إمكانية الاعتماد عليها.

التغييرات في التقديرات المحاسبية

٣٤ قد تحتاج المنشأة إلى تغيير التقدير المحاسبي إذا حدثت تغيرات في الظروف التي استند إليها التقدير المحاسبي أو نتيجة لظهور معلومات جديدة أو تطورات جديدة أو لاكتساب المزيد من الخبرة. وبحسب طبيعته، لا يتعلق التغيير في التقدير المحاسبي بالفترات السابقة ولا يُعدّ تصحيحاً لخطأ.

٣٤أ تُعد التأثيرات على التقدير المحاسبي الناتجة عن تغير في أحد المدخلات أو تغير في أسلوب القياس تغييرات في التقديرات المحاسبية ما لم تكن ناتجة عن تصحيح أخطاء لفترات سابقة.

٣٥ يعد التغيير في أساس القياس المُطبق تغييراً في سياسة محاسبية، وليس تغييراً في تقدير محاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغيير في تقدير محاسبي، فإن التغيير يُعالج على أنه تغير في تقدير محاسبي.

تطبيق التغييرات في التقديرات المحاسبية

٣٦ **يجب إثبات الأثر الناتج عن تغيير في تقدير محاسبي، بخلاف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧، بأثر مستقبلي وذلك عن طريق تضمينه في الربح أو الخسارة في:**

(أ) **فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر فقط على تلك الفترة؛ أو**

(ب) **فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.**

٣٧ **إذا نتج عن التغيير في تقدير محاسبي تغييرات في الأصول والالتزامات، أو إذا تعلق ببند من حقوق الملكية، فيجب إثبات التغيير عن طريق تعديل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغيير.**

٣٨ يعني الإثبات المستقبلي لأثر تغيير في تقدير محاسبي أن التغيير يُطبق على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، من تاريخ ذلك التغيير. وقد يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي على ربح أو خسارة الفترة الحالية فقط، أو ربح أو خسارة كل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فعلى سبيل المثال، يؤثر التغيير في مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة على ربح أو خسارة الفترة الحالية فقط، وبناءً عليه، فإنه يُثبت في الفترة الحالية. ولكن تغيير العمر الإنتاجي المقدر لأصل قابل للإهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة فيه، يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يُثبت أثر التغيير المتعلق بالفترة الحالية على أنه دخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويُثبت الأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، على أنه دخل أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.

الإفصـاح

٣٩ **يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقدير المحاسبي الذي له أثر في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، ويستثنى من ذلك الإفصاح عن الأثر الو اقع على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن عملياً تقدير ذلك الاثر.**

٤٠ **إذا لم يُفصَح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية، لأن تقديره غير ممكن عملياً، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

الأخطـاء

٤١ يمكن أن تنشأ أخطاء تتعلق بإثبات وقياس وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها. ولا تُعد القوائم المالية ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي إذا اشتملت على أخطاء، سواءً كانت ذات أهمية نسبية أو غير ذات أهمية نسبية، حدثت بشكل متعمد لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. وتُصحَّح أخطاء الفترة الحالية التي يتم اكتشافها في الفترة ذاتها، قبل اعتماد

القوائم المالية للإصدار. وبالرغم من ذلك، لا تُكتشف أحياناً الأخطاء ذات الأهمية النسبية حتى فترة لاحقة، وتُصحَّح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات ٤٢ - ٤٧).

٤٢ **مع مراعاة الفقرة ٤٣، يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية بأثر رجعي في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشاف الأخطاء، وذلك عن طريق:**

(أ) **إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو**

(ب) **إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة معروضة، إذا حدث الخطأ قبل أسبق فترة معروضة.**

حدود إعادة العرض بأثر رجعي

٤٣ **يجب أن يُصحَّح خطأ أية فترة سابقة عن طريق إعادة العرض بأثر رجعي، إلا إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد آثار الخطأ على فترة بعينها أو تحديد الأثر التراكمي للخطأ.**

٤٤ **عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد آثار خطأ على المعلومات المقارنة لفترة واحدة بعينها أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة يمكن عملياً أن يتم إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).**

٤٥ **عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فيجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتُصحح الخطأ بأثر مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً.**

٤٦ لا يدخل تصحيح أخطاء الفترات السابقة في ربح أو خسارة الفترة التي اكتُشف فيها الخطأ. وتُعدَّل أية معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أسبق فترة ممكنة عملياً.

٤٧ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ أي خطأ (مثل خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لجميع الفترات السابقة، فإن المنشأة، وفقاً للفقرة ٤٥، تُعيد عرض المعلومات المقارنة بأثر مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل المنشأة الجزء من إعادة العرض التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئ قبل ذلك التاريخ. وتوفر الفقرات ٥٠ - ٥٣ إرشادات عن الأوقات التي يكون من غير الممكن عملياً فيها تصحيح خطأ لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

٤٨ يختلف تصحيح الأخطاء عن التغييرات في التقديرات المحاسبية. وتُعد التقديرات المحاسبية بحسب طبيعتها قيماً تقريبية قد تحتاج إلى تغيير عند معرفة معلومات إضافية عنها. فعلى سبيل المثال، لا يعد مبلغ المكسب أو الخسارة المثبت بناءً على نتيجة بند محتمل تصحيحاً لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩ **عند تطبيق الفقرة ٤٢، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:**

(أ) **طبيعة خطأ الفترة السابقة؛**

(ب) **لكل فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التصحيح:**

(١) **لكل بند متأثر من البنود المستقلة في القوائم المالية؛**

(٢) **لربحية السهم الأساسية والمخفضة، إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ ينطبق على المنشأة؛**

(ج) **مبلغ التصحيح في بداية أسبق فترة معروضة؛**

(د) **إذا كان العرض بأثر رجعي غير ممكن عملياً لفترة سابقة معينة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة، وعن وصف لكيفية تصحيح الخطأ وتاريخ بداية تصحيحه.**

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

عدم الإمكانية العملية للتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي

٥٠ في بعض الظروف، يكون من غير الممكن عملياً أن تُعدَّل المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون البيانات لم يتم جمعها في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح سواءً بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك، ولغرض الفقرات ٥١-٥٣، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يكون من غير الممكن عملياً إعادة إنتاج المعلومات.

٥١ هناك ضرورة متكررة لإجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية على عناصر القوائم المالية المُثبتة أو المُفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى. ويُعد التقدير غير موضوعي بحكم طبيعته وقد توضع التقديرات بعد فترة التقرير. ويُحتمل أن تزيد درجة الصعوبة المحيطة بوضع التقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، نظراً لطول الفترة الزمنية التي ربما تكون قد مضت منذ حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر المتأثر. وبالرغم من ذلك، يبقى الهدف من التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة هو نفسه من التقديرات التي تُجرى في الفترة الحالية، ألا وهو أن يعكس التقدير الظروف التي كانت موجودة عند حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر.

٥٢ وبناءً عليه، يتطلب التطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة، أو تصحيح خطأ فترة سابقة، تمييز المعلومات التي

(أ) توفر أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) الذي حدثت فيه المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر،

(ب) كان يفترض أن تكون متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار

عن المعلومات الأخرى. وفيما يخص بعض أنواع التقديرات (مثل قياس القيمة العادلة الذي يستخدم مدخلات مهمة لا يمكن رصدها)، يكون تمييز هذه الأنواع من المعلومات غير ممكن عملياً. وعندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، إجراء تقدير مهم يستحيل معه تمييز هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير الممكن عملياً تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو تصحيح خطأ الفترة السابقة، بأثر رجعي.

٥٣ لا ينبغي أن يُستخدم الإدراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة، أو عند تصحيح المبالغ لفترة سابقة، سواءً عند وضع افتراضات عمّا كانت ستستهدفه الإدارة في فترة سابقة، أو عند تقدير المبالغ المُثبتة أو المقيسة أو المُفصح عنها في فترة سابقة. فعلى سبيل المثال، عندما تصحح المنشأة خطأ فترة سابقة في احتساب التزامها الناتج عن الإجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين"، فإنها تتجاهل المعلومات، التي أصبحت متاحة بعد اعتماد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة للإصدار، عن موجة أنفلونزا شديدة – على نحو غير عادي - خلال الفترة التالية. ولا تؤدي حقيقة الحاجة المتكررة إلى إجراء تقديرات مهمة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترات السابقة إلى الحيلولة دون إجراء تعديل أو تصحيح يمكن الاعتماد عليه لتلك المعلومات المقارنة.

تاريخ السريان والتحول

٥٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٤أ [حذفت]

٥٤ب [حذفت]

٥٤ج عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٥٢. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٥٤د [حذفت]

٥٤هـ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥٣ وحذف الفقرات ٥٤أ، و٥٤ب، و٥٤د. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٥٤و عدَّلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في عام ٢٠١٨، الفقرتين ٦ و١١(ب). ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على الفقرتين ٦ و١١(ب) بأثر رجعي وفقاً لهذا المعيار. ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديلات على الفقرتين ٦ و١١(ب) بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ من هذا المعيار. وإذا كان التطبيق بأثر رجعي لأي تعديل وارد في "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي" سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب على المنشأة، عند تطبيق الفقرات ٢٣-٢٨ من هذا المعيار، أن تقرأ أية إشارة إلى مصطلح "غير ممكن عملياً"، باستثناء الإشارات الواردة في الجملة الأخيرة من الفقرة ٢٧، على أنها تعني "تنطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها" وأية إشارة إلى مصطلح "ممكن عملياً" على أنها "ممكن بدون تحمل تكاليف أو جهود لا مبرر لها".

٥٤ز في حالة عدم تطبيق المنشأة للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"، فيجب على المنشأة عند تطبيق الفقرة ١١(ب) على أرصدة الحسابات التنظيمية أن تستمر في الرجوع إلى التعريفات وضوابط الإثبات ومفاهيم القياس الواردة في "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"[٣]، وأن تنظر في قابلية تطبيقها، بدلاً من تلك الواردة في "إطار المفاهيم". ورصيد الحساب التنظيمي هو رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) غير مثبت على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى المنطبقة ولكنه مُضمَّن، أو يتوقع أن يتم تضمينه، من قبل منظم الأسعار عند وضع السعر أو الأسعار التي يمكن أن تُحمَّل على العملاء. ومنظم الأسعار هو هيئة رسمية لها سلطة بموجب تشريع أو لائحة لوضع سعر أو نطاق أسعار ملزم للمنشأة. ويمكن أن يكون منظم الأسعار طرفاً ثالثاً أو طرفاً ذا علاقة بالمنشأة، بما في ذلك المجلس الحاكم الخاص بالمنشأة، إذا كانت هذه الهيئة مُطالبة بموجب تشريع أو لائحة أن تضع الأسعار لمصلحة العملاء وأن تضمن أيضاً الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام.

٥٤ح عدّل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١والفقرة ٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، وحذف الفقرة ٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٤ط عدل الإصدار "تعريف التقديرات المحاسبية"، الصادر في فبراير ٢٠٢١، الفقرات ٥ و٣٢ و٣٤ و٣٨ و٤٨ وأضاف الفقرات ٣٢أ و٣٢ب و٣٤أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على التغييرات في التقديرات المحاسبية والتغييرات في السياسات المحاسبية التي تحدث في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تُطبِّق فيها التعديلات.

سحب الإصدارات الأخرى

٥٥ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساس والتغييرات في السياسات المحاسبية"، المُنقح في ١٩٩٣.

٥٦ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢ "الاتساق - رسملة تكاليف الاقتراض"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٨ "الاتساق – الطرق البديلة".

[٣] الإشارة هنا إلى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي أقره المجلس في عام ٢٠٠١.

المعيار الدولي للمحاسبة ١٠
"الأحداث بعد فترة التقرير"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ١٠

الأحداث بعد فترة التقرير

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد:

(أ) الحالات التي يجب على المنشأة أن تُعدل فيها قوائمها المالية تبعاً للأحداث بعد فترة التقرير؛

(ب) الإفصاحات التي يجب على المنشأة أن تقدمها عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار وعن الأحداث بعد فترة التقرير.

ويتطلب المعيار أيضاً ألا تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية إذا تبين من الأحداث بعد فترة التقرير عدم مناسبة افتراض الاستمرارية.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الأحداث بعد فترة التقرير، والإفصاح عنها.**

التعريفات

٣ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

الأحداث بعد فترة التقرير هي تلك الأحداث، المواتية وغير المواتية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر دليلاً على ظروف كانت قائمة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير تتطلب تعديلات)؛

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

٤ ستختلف الآلية المتبعة عند اعتماد القوائم المالية للإصدار تبعاً لهيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية وإخراجها في شكلها النهائي.

٥ في بعض الحالات، يلزم المنشأة أن تسلم قوائمها المالية للمساهمين فيها للتصديق على القوائم المالية بعد إصدارها. وفي مثل هذه الحالات، تُعد القوائم المالية مُعتمدة للإصدار في تاريخ إصدارها، وليس في تاريخ تصديق المساهمين عليها.

مثال
في ٢٨ فبراير ٢×٢٠، انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسوّدة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠. وفي ١٨ مارس ٢×٢٠، قام مجلس الإدارة باستعراض القوائم المالية واعتمدها للإصدار. وفي ١٩ مارس ٢×٢٠، أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى المختارة. وفي ١ أبريل ٢×٢٠، أُتيحت القوائم المالية للمساهمين وغيرهم. وصادق المساهمون على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي في ١٥ مايو ٢×٢٠، ثم تم إيداع القوائم المالية المُصدق عليها لدى الجهة التنظيمية في ١٧ مايو ٢×٢٠.
تُعد القوائم المالية مُعتمدة للإصدار بتاريخ ١٨ مارس ٢×٢٠ (تاريخ اعتماد المجلس القوائم المالية للإصدار).

٦ في بعض الحالات، يلزم إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إشرافي (يتكون فقط من مديرين غير تنفيذيين) للتصديق عليها. وفي مثل هذه الحالات، تُعد القوائم المالية معتمدة للإصدار عندما تعتمد الإدارة إصدارها للمجلس الإشرافي.

مثال
في ١٨ مارس ٢×٢٠، اعتمدت إدارة المنشأة قوائمها المالية للإصدار إلى مجلسها الإشرافي. ويتألف المجلس الإشرافي من مديرين غير تنفيذيين فقط، ويمكن أن يضم ممثلين عن الموظفين وأصحاب المصالح الآخرين من خارج المنشأة. وفي ٢٦ مارس ٢×٢٠، صادق المجلس الإشرافي على القوائم المالية. وفي ١ أبريل ٢×٢٠، أُتيحت القوائم المالية للمساهمين وغيرهم. وفي ١٥ مايو ٢×٢٠، صادق المساهمون على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي، ثم تم إيداع القوائم المالية لدى الجهة التنظيمية في ١٧ مايو ٢×٢٠. تُعد القوائم المالية معتمدة للإصدار في ١٨ مارس ٢×٢٠ (تاريخ اعتماد الإدارة القوائم المالية للإصدار إلى المجلس الإشرافي).

٧ تشمل الأحداث بعد فترة التقرير جميع الأحداث الواقعة حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، حتى ولو وقعت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الربح أو عن معلومات مالية أخرى مختارة.

الإثبات والقياس

الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات

٨ **يجب على المنشأة تعديل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.**

٩ فيما يلي أمثلة للأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مُثبتة في السابق:

(أ) الحكم بعد فترة التقرير في دعوى قضائية، الذي يؤكد أن المنشأة كان عليها واجب قائم في نهاية فترة التقرير. وتُعدّل المنشاة أي مخصص كان مُثبتاً في السابق فيما يتعلق بهذه الدعوى القضائية، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو تُثبت مخصصاً جديداً. ولا تكتفي المنشأة بالإفصاح عن وجود التزام محتمل لأن الحكم يوفر أدلة إضافية يجب أن تُؤخذ في الحسبان وفقاً للفقرة ١٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

(ب) الحصول على معلومات بعد نهاية فترة التقرير تبيّن أن أصلاً قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة الهبوط التي كانت مثبتة في السابق لذلك الأصل. فعلى سبيل المثال:

(١) يؤكد عادةً إفلاس أحد العملاء بعد فترة التقرير هبوط التصنيف الائتماني لذلك العميل في نهاية فترة التقرير؛

(٢) قد يوفر بيع المخزون بعد فترة التقرير دليلاً على صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية فترة التقرير.

(ج) القيام بعد فترة التقرير بتحديد تكلفة الأصول التي تم شراؤها، أو متحصلات الأصول التي تم بيعها، قبل نهاية فترة التقرير.

(د) القيام بعد فترة التقرير بتحديد مبلغ مدفوعات المكافآت أو المشاركة في الأرباح، إذا كان على المنشأة واجب قائم نظامي أو ضمني في نهاية فترة التقرير بأداء تلك المدفوعات نتيجةً لأحداث قبل ذلك التاريخ (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين").

(هـ) اكتشاف غش أو أخطاء تظهر عدم صحة القوائم المالية.

الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات

١٠ **لا يجوز للمنشأة تعديل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.**

١١ من أمثلة الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات الانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار. فالانخفاض في القيمة العادلة لا يتعلق عادةً بحالة الاستثمارات في نهاية فترة التقرير، ولكنه يعكس ظروفاً نشأت لاحقاً. وبناءً عليه، لا تعدل المنشأة المبالغ المُثبتة للاستثمارات في قوائمها المالية. وبالمثل، لا تقوم المنشأة بتحديث المبالغ المُفصح عنها للاستثمارات كما في نهاية فترة التقرير، رغم أنها قد يلزمها أن تقدم إفصاحاً إضافياً بموجب الفقرة ٢١.

توزيعات الأرباح

١٢ إذا أعلنت المنشأة بعد فترة التقرير عن توزيعات أرباح لحملة أدوات حقوق الملكية (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض")، فلا يجوز لها إثبات تلك التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير.

١٣ في حالة الإعلان عن توزيعات أرباح بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإن هذه التوزيعات لا تُثبَت على أنها التزام في نهاية فترة التقرير، نظراً لعدم وجود واجب قائم في ذلك الوقت. ويُفصَح عن توزيعات الأرباح تلك في الإيضاحات، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية".

الاستمرارية

١٤ لا يجوز للمنشأة إعداد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية إذا حددت الإدارة بعد فترة التقرير أنها تعتزم تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو أنها ليس لديها أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

١٥ قد يشير تدهور النتائج التشغيلية والمركز المالي بعد فترة التقرير إلى وجود حاجة للنظر فيما إذا كان افتراض الاستمرارية لا يزال مناسباً. وإذا لم يَعدْ افتراض الاستمرارية مناسباً، فإن أثر ذلك سيكون منتشراً جداً لدرجة أن هذا المعيار يتطلب إجراء تغيير جذري في أساس المحاسبة، وليس مجرد تعديل للمبالغ المثبتة بموجب أساس المحاسبة الأصلي.

١٦ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ١ إفصاحات يتعين تقديمها إذا:

(أ) لم تكن القوائم المالية مُعدَّة على أساس الاستمرارية؛ أو

(ب) كانت الإدارة على علم بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تنشأ الأحداث أو الظروف التي تتطلب هذا الإفصاح بعد فترة التقرير.

الإفصاح

تاريخ الاعتماد للإصدار

١٧ يجب على المنشأة الإفصاح عن تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار وعمّن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لملاك المنشأة، أو لغيرهم، سلطة تعديل القوائم المالية بعد الإصدار، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٨ من المهم للمستخدمين معرفة توقيت اعتماد القوائم المالية للإصدار، لأن القوائم المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

تحديث الإفصاح عن الظروف في نهاية فترة التقرير

١٩ إذا حصلت المنشأة بعد فترة التقرير على معلومات عن الظروف التي كانت قائمة في نهاية فترة التقرير، فيجب عليها تحديث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الظروف، في ضوء المعلومات الجديدة.

٢٠ في بعض الحالات، يلزم أن تحدِّث المنشأة الإفصاحات الواردة في قوائمها المالية لتعكس المعلومات التي تم الحصول عليها بعد فترة التقرير، حتى ولو لم تؤثر تلك المعلومات على المبالغ التي تثبتها في قوائمها المالية. ومن الأمثلة التي تستلزم تحديث الإفصاحات، توفر أدلة

بعد فترة التقرير عن التزام محتمل كان قائماً في نهاية فترة التقرير. فبالإضافة إلى نظر المنشأة فيما إذا كان ينبغي علها إثبات أو تغيير أحد المخصصات، بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، فإنها تقوم أيضاً بتحديث إفصاحاتها عن الالتزام المحتمل في ضوء تلك الأدلة.

الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات

٢١ **إذا كانت الأحداث بعد فترة التقرير، التي لا تتطلب تعديلات، ذات أهمية نسبية، فمن المتوقع بدرجة معقولة أن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم المالية، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. ومن ثمّ، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عمّا يلي لكل صنف ذي أهمية نسبية من الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:**

(أ) **طبيعة الحدث؛**

(ب) **تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.**

٢٢ فيما يلي أمثلة للأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، والتي ستؤدي عموماً إلى تقديم إفصاح عنها:

(أ) حدوث تجميع رئيسي للأعمال بعد فترة التقرير (يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" إفصاحات محددة في مثل هذه الحالات) أو استبعاد منشأة تابعة رئيسية؛

(ب) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة؛

(ج) مشتريات رئيسية لأصول، أو تصنيف أصول على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، أو استبعادات أخرى لأصول، أو مصادرة أصول رئيسية من قبل الحكومة؛

(د) دمار وحدة إنتاج رئيسية جراء حريق بعد فترة التقرير؛

(هـ) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسية، أو البدء في تنفيذها (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧)؛

(و) المعاملات الرئيسية على الأسهم العادية، والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد فترة التقرير (يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم" من المنشأة أن تفصح عن وصف لمثل هذه المعاملات، إلا عندما تنطوي مثل هذه المعاملات على رسملة أو إصدار أسهم منحة، أو تجزئة أسهم، أو تجزئة عكسية للأسهم، فجميع هذه الحالات يلزم تعديلها جميعاً بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣)؛

(ز) التغيرات الكبيرة بشكل غير عادي في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملات الأجنبية، بعد فترة التقرير؛

(ح) التغيرات في معدلات الضريبة أو أنظمة الضريبة التي تم سنّها أو الإعلان عنها بعد فترة التقرير، والتي يكون لها أثر مهم على أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضريبة الدخل")؛

(ط) الدخول في تعهدات مهمة أو التزامات محتملة، على سبيل المثال، عن طريق إصدار ضمانات مهمة؛

(ي) الشروع في نزاع قضائي رئيسي ناشئ فقط عن أحداث وقعت بعد فترة التقرير.

تاريخ السريان

٢٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٣أ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ١١. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٢٣ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٩. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٣ج عدّل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)"، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٢١. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق التعديلات الطارئة على تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" الوارد في الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ والفقرتين ٥ و٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ (المنقح في ١٩٩٩)

٢٤ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي" (المُنقح في ١٩٩٩).

المعيار الدولي للمحاسبة ١٢
"ضرائب الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: أصدرت الهيئة السعودية نسخة معدلة من معيار الزكاة الصادر عام ١٩٩٩، كما أصدرت رأيا فنيا حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة.

المعيار الدولي للمحاسبة ١٢
ضرائب الدخل

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. والموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل هو كيفية المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمستقبلية لما يلي:

(أ) الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري للأصول، أو التسوية المستقبلية للمبلغ الدفتري للالتزامات، المثبتة في قائمة المركز المالي للمنشأة؛

(ب) المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المثبتة في القوائم المالية للمنشأة.

من الأمور الملازمة لإثبات أصل أو التزام أن تتوقع المنشأة المعدة للتقرير استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المرجح أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة (أصل ضريبة مؤجلة)، مع استثناءات محدودة معينة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن الآثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن المعاملات والأحداث الأخرى ذاتها. وعليه، ففيما يخص المعاملات والأحداث الأخرى المثبتة ضمن الربح أو الخسارة، يتم أيضاً إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة ضمن الربح أو الخسارة. وفيما يخص المعاملات والأحداث الأخرى المثبتة خارج الربح أو الخسارة (إمّا ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية)، يتم أيضاً إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة خارج الربح أو الخسارة (إمّا ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية، على التوالي). وبالمثل، يؤثر إثبات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة ضمن تجميع الأعمال على مبلغ الشهرة الناشئة ضمن تجميع الأعمال ذلك أو المبلغ المثبت لمكسب الشراء بسعرٍ مغرٍ.

يتعامل هذا المعيار أيضاً مع إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن الخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن ضرائب الدخل.**

٢ لأغراض هذا المعيار، تشمل ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. وتشمل ضرائب الدخل أيضاً ضرائب مثل الضرائب المستقطعة من المنبع مستحقة الدفع من المنشأة التابعة أو المنشأة الزميلة أو الترتيب المشترك على توزيعاتها للمنشأة المعدة للتقرير.

٣ [حُذفت]

٤ لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن المنح الحكومية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") أو تخفيضات الضريبة المستحقة لتشجيع الاستثمارات. وعلى الرغم من ذلك، فإنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو تخفيضات الضريبة المستحقة لتشجيع الاستثمارات.

التعريفات

٥ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

***الربح المحاسبي* هو الربح أو الخسارة للفترة قبل طرح مصروف الضريبة.**

الربح الخاضع للضريبة **(الخسارة لأغراض الضريبة) هو الربح (أو الخسارة) لفترة، الذي يتم تحديده (التي يتم تحديدها) وفقاً للقواعد التي تضعها السلطات الضريبية، والذي تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد عليه (والتي يمكن استرداد ضرائب الدخل بناءً عليها).**

مصروف الضريبة **(دخل الضريبة) هو المبلغ المُجمع الذي يتم إدراجه عند تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.**

الضريبة الحالية **هي مبلغ ضرائب الدخل مستحق الدفع (الممكن استرداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) خلال الفترة.**

التزامات الضريبة المؤجلة **هي مبالغ ضرائب الدخل التي ستصبح مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.**

أصول الضريبة المؤجلة **هي مبالغ ضرائب الدخل الممكن استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بما يلي:**

(أ) الفروقات المؤقتة جائزة الحسم؛

(ب) ترحيل الخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة إلى فترات تالية؛

(ج) ترحيل التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية.

الفروقات المؤقتة **هي الفروقات بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وأساسه الضريبي. وقد تكون الفروقات المؤقتة إمّا:**

(أ) *فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة*، وهي الفروقات المؤقتة التي سوف تنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام؛ أو

(ب) *فروقات مؤقتة جائزة الحسم*، وهي الفروقات المؤقتة التي سوف تنتج عنها مبالغ جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام.

الأساس الضريبي **لأصل أو التزام هو المبلغ المعزو إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية.**

٦ يشمل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) مصروف الضريبة الحالية (دخل الضريبة الحالية) ومصروف الضريبة المؤجلة (دخل الضريبة المؤجلة).

الأساس الضريبي

٧ الأساس الضريبي لأصل هو المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي للأصل يساوي مبلغه الدفتري.

أمثلة	
١	تكلفة ماكينة هي ١٠٠. ولأغراض الضريبة، فإن إهلاكاً بمبلغ ٣٠ قد تم حسمه بالفعل في الفترتين الحالية والسابقة والتكلفة المتبقية ستكون جائزة الحسم في الفترات المستقبلية، إمّا على أنها إهلاك أو من خلال حسم عند الاستبعاد. والإيراد المتولد من خلال استخدام الماكينة خاضع للضريبة، وأي مكسب من استبعاد الماكينة سيكون خاضعاً للضريبة وأية خسارة من الاستبعاد ستكون جائزة الحسم لأغراض الضريبة. *الأساس الضريبي للماكينة هو ٧٠.*

٢	المبلغ الدفتري للفائدة مستحقة التحصيل هو ١٠٠. وسوف يخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. *الأساس الضريبي للفائدة مستحقة التحصيل هو صفر.*
٣	المبلغ الدفتري للمبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين هو ١٠٠. وتم بالفعل إدراج الإيراد المتعلق بها ضمن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة). *الأساس الضريبي للمبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين هو ١٠٠.*
٤	المبلغ الدفتري لتوزيعات الأرباح مستحقة التحصيل من منشأة تابعة هو ١٠٠. ولا تخضع توزيعات الأرباح للضريبة. *في الواقع، مجمل المبلغ الدفتري للأصل جائز الحسم مقابل المنافع الاقتصادية. وتبعاً لذلك، فإن الأساس الضريبي لتوزيعات الأرباح مستحقة التحصيل هو ١٠٠.* [أ]
٥	المبلغ الدفتري لقرض مستحق التحصيل هو ١٠٠. ولن يكون لسداد القرض أي آثار ضريبية. *الأساس الضريبي للقرض هو ١٠٠.*
(أ)	بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق مؤقت خاضع للضريبة. وهناك تحليل بديل وهو أن توزيعات الأرباح مستحقة التحصيل لها أساس ضريبي يساوي صفراً وثمّة معدل ضريبة يساوي صفراً يُطبَّق على الفرق المؤقت الخاضع للضريبة البالغ ١٠٠. ووفقاً لكلا التحليلين، لا يوجد التزام ضريبة مؤجلة.

٨ الأساس الضريبي لالتزام هو مبلغه الدفتري، مطروحاً منه أي مبلغ سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة فيما يتعلق بذلك الالتزام في الفترات المستقبلية. وفي حالة الإيراد الذي يتم استلامه مقدماً، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج هو مبلغه الدفتري، مطروحاً منه مبلغ أي إيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

أمثلة	
١	تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بمبلغ دفتري ١٠٠. وسيتم حسم المصروف المتصل بها لأغراض الضريبة على أساس نقدي. *الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة يساوي صفراً.*
٢	تتضمن الالتزامات المتداولة إيراد فائدة مقبوضاً مقدماً، بمبلغ دفتري ١٠٠. وخضع إيراد الفائدة ذي الصلة للضريبة على أساس نقدي. *الأساس الضريبي للفائدة المقبوضة مقدماً يساوي صفراً.*
٣	تشمل الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بمبلغ دفتري ١٠٠. وقد تم بالفعل حسم المصروف المتصل بها لأغراض الضريبة. *الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة هو ١٠٠.*
٤	تشمل الالتزامات المتداولة غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ دفتري ١٠٠. ولا يتم حسم الغرامات والعقوبات لأغراض الضريبة. *الأساس الضريبي للغرامات والعقوبات المستحقة هو ١٠٠.* [أ]
٥	المبلغ الدفتري لقرض مستحق السداد ١٠٠. ولن يكون لسداد القرض أي آثار ضريبية. *الأساس الضريبي للقرض هو ١٠٠.*
(أ)	بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق مؤقت جائز الحسم. وهناك تحليل بديل وهو أن الغرامات والعقوبات المستحقة لها أساس ضريبي يساوي صفراً وثمّة معدل ضريبة يساوي صفراً يُطبَّق على الفرق المؤقت جائز الحسم الناتج. ووفقاً لكلا التحليلين، لا يوجد أصل ضريبة مؤجلة.

٩ بعض البنود يكون لها أساس ضريبي ولكنها لا تُثبت على أنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، يتم إثبات تكاليف البحث على أنها مصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يُسمح بحسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) حتى فترة لاحقة. والفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، وهو المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بحسمه في الفترات المستقبلية، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً هو فرق مؤقت جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة.

١٠ عندما لا يكون الأساس الضريبي لأصل أو التزام واضحاً بشكل فوري، فمن المفيد عندئذ أن يؤخذ في الحسبان المبدأ الأساسي الذي يستند إليه هذا المعيار: وهو أن المنشأة يجب عليها، مع بعض الاستثناءات المحدودة، إثبات التزام (أصل) ضريبة مؤجلة عندما يجعل استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لأصل أو التزام مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أقل) مما يفترض أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو

التسوية أي آثار ضريبية. ويوضح المثال ج الذي يلي الفقرة ٥١أ الحالات التي قد يكون من المفيد فيها أخذ هذا المبدأ الأساس في الحسبان، على سبيل المثال، عندما يعتمد الأساس الضريبي لأصل أو التزام على الطريقة المتوقعة للاسترداد أو التسوية.

١١ في القوائم المالية الموحدة، يتم تحديد الفروقات المؤقتة عن طريق مقارنة المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الواردة في القوائم المالية الموحدة بالأساس الضريبي المناسب. ويتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في تلك الدول التي يتم فيها تقديم مثل هذا الاقرار. وفي دول أخرى، يتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل منشأة ضمن المجموعة.

إثبات التزامات الضريبة الحالية وأصول الضريبة الحالية

١٢ **يجب إثبات الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة، بقدر ما لم يتم دفعه، على أنها التزام. وإذا تجاوز المبلغ المدفوع بالفعل فيما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ واجب الدفع لتلك الفترات، فيجب إثبات الزيادة على أنها أصل.**

١٣ **يجب إثبات المنفعة المتعلقة بالخسارة لأغراض الضريبة، التي يمكن ترحيلها إلى فترات سابقة لاسترداد الضريبة الحالية لفترة سابقة، على أنها أصل.**

١٤ عند استخدام خسارة لأغراض الضريبة لاسترداد ضريبة حالية لفترة سابقة، فإن المنشأة تثبت المنفعة على أنها أصل في الفترة التي تحدث فيها الخسارة لأغراض الضريبة لأنه من المرجح أن تتدفق حينئذ المنفعة إلى المنشأة، ومن الممكن قياس المنفعة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

إثبات التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة

الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥ **يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، إلا بالقدر الذي يكون فيه التزام الضريبة المؤجلة ناشئاً عن:**

(أ) الإثبات الأولي للشهرة؛ أو

(ب) الإثبات الأولي لأصل أو التزام في معاملة:

(١) ليست تجميع أعمال؛

(٢) لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) وقت حدوث المعاملة؛

(٣) لا تنشأ عنها فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وجائزة الحسم متساوية وقت حدوث المعاملة.

ولكن يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٣٩ فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة.

١٦ من الأمور الملازمة لإثبات أصل أن يتم استرداد مبلغه الدفتري في شكل منافع اقتصادية تتدفق إلى المنشأة في الفترات المستقبلية. وعندما يتجاوز المبلغ الدفتري للأصل أساسه الضريبي، فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يتجاوز المبلغ الذي سيُسمح بحسمه لأغراض الضريبة. ويُعد هذا الفرق فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، والواجب بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو التزام ضريبة مؤجلة. وعند استرداد المنشأة للمبلغ الدفتري للأصل، فإن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة سينعكس وسيكون للمنشأة ربح خاضع للضريبة. ويترتب على هذا أن يصير من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية من المنشأة في شكل مدفوعات ضريبية. لذلك، يتطلب هذا المعيار إثبات جميع التزامات الضريبة المؤجلة، إلا في حالات معينة موضحة في الفقرتين ١٥ و٣٩.

مثال
المبلغ الدفتري لأصل تكلفته ١٥٠ هو ١٠٠. والإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة هو ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥%.
الأساس الضريبي للأصل هو ٦٠ (تكلفة قدرها ١٥٠ يطرح منها الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة وقدره ٩٠). لاسترداد المبلغ الدفتري الذي يبلغ ١٠٠، يجب على المنشأة كسب دخل خاضع للضريبة قدره ١٠٠، ولكنها ستكون قادرة فقط على حسم إهلاك لأغراض الضريبة قدره ٦٠. وتبعاً لذلك، سوف تسدد المنشأة ضرائب دخل قدرها ١٠ (٤٠ بمعدل ٢٥%) عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. والفرق بين المبلغ الدفتري البالغ ١٠٠ والأساس الضريبي البالغ ٦٠ هو فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٤٠. لذلك، تثبت المنشأة التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٠ (٤٠ بمعدل ٢٥%) يعبّر عن ضرائب الدخل التي سوف تسددها عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل.

١٧ تنشأ بعض الفروقات المؤقتة عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الربح المحاسبي في إحدى الفترات رغم أنه مدرج في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروقات المؤقتة توصف غالباً على أنها فروقات توقيت. وفيما يلي أمثلة للفروقات المؤقتة من هذا النوع والتي تُعد فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة والتي لذلك تنتج عنها التزامات ضريبة مؤجلة:

(أ) إدراج إيراد الفائدة في الربح المحاسبي على أساس التحصيص الزمني، ولكن، في بعض الدول، قد يُدرج في الربح الخاضع للضريبة عندما يتم تحصيل النقد. والأساس الضريبي لأي مبالغ مستحقة التحصيل مثبتة في قائمة المركز المالي فيما يتعلق بمثل هذه الإيرادات هو صفر نظراً لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة إلى أن يتم تحصيل النقد؛

(ب) احتمالية اختلاف الإهلاك المستخدم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) عن ذلك المستخدم عند تحديد الربح المحاسبي. والفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل وأساسه الضريبي الذي هو التكلفة الأصلية للأصل بعد طرح جميع الحسومات المتعلقة بذلك الأصل التي تسمح بها السلطات الضريبية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترة الحالية والفترات السابقة. وينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة، وينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة، عندما يتم تعجيل الإهلاك لأغراض الضريبة (إذا كان الإهلاك لأغراض الضريبة أقل سرعة من الإهلاك المحاسبي، ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم، وينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة)؛

(ج) احتمال رسملة تكاليف التطوير واستنفادها على مدى فترات مستقبلية عند تحديد الربح المحاسبي ولكن مع حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة في الفترة التي يتم تكبدها فيها. ومثل تكاليف التطوير هذه لها أساس ضريبي يساوي صفراً نظراً لأنها قد تم حسمها بالفعل من الربح الخاضع للضريبة. والفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفتري لتكاليف التطوير وأساسها الضريبي البالغ صفراً.

١٨ تنشأ الفروقات المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) تُثبت الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، ولكن مع عدم إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة (انظر الفقرة ١٩)؛ أو

(ب) يُعاد تقويم الأصول ولكن مع عدم إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة (انظر الفقرة ٢٠)؛ أو

(ج) تنشأ شهرة ضمن تجميع أعمال (انظر الفقرة ٢١)؛ أو

(د) يختلف الأساس الضريبي لأصل أو التزام عند الإثبات الأولي عن مبلغه الدفتري الأولي، على سبيل المثال عندما تستفيد المنشأة من منح حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصول (انظر الفقرتين ٢٢ و٣٣)؛ أو

(هـ) يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في منشآت تابعة أو فروع ومنشآت زميلة أو حصص في ترتيبات مشتركة مختلفاً عن الأساس الضريبي للاستثمار أو الحصة (انظر الفقرات ٣٨–٤٥).

تجميع الأعمال

١٩ مع استثناءات محدودة، يتم إثبات الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وتنشأ الفروقات المؤقتة عندما لا تتأثر الأسس الضريبية للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بعملية تجميع الأعمال، أو عندما تتأثر بشكل مختلف. فعلى سبيل المثال، عندما تتم زيادة المبلغ الدفتري لأصل إلى القيمة العادلة ولكن يظل الأساس الضريبي للأصل بالتكلفة التي للمالك السابق، ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة يؤثر على الشهرة (انظر الفقرة ٦٦).

الأصول المُسجلة بالقيمة العادلة

٢٠ تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي، أو تتطلب، بأن تُسجَّل بعض الأصول بالقيمة العادلة أو أن يُعاد تقويمها (انظر على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" والمعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"). وفي بعض الدول، تؤثر إعادة تقويم أصل أو إعادة عرض أخرى له ليصل إلى القيمة العادلة على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترة الحالية. ونتيجة لذلك، يتم تعديل الأساس الضريبي للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت. وفي دول أخرى، لا تؤثر إعادة تقويم أصل أو إعادة عرضه على الربح الخاضع للضريبة في فترة إعادة التقويم أو إعادة العرض، وتبعاً لذلك، لا يتم تعديل الأساس الضريبي للأصل. ومع ذلك، سوف ينتج عن الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية إلى المنشأة وسوف يختلف المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية. والفرق بين المبلغ الدفتري لأصل مُعاد تقويمه وأساسه الضريبي هو فرق مؤقت وينشأ عنه التزام أو أصل ضريبة مؤجلة. ويُعد هذا صحيحاً حتى ولو:

(أ) كانت المنشأة لا تنوي استبعاد الأصل. وفي مثل هذه الحالات، سيتم استرداد المبلغ الدفتري للأصل المعاد تقويمه من خلال الاستخدام وسيولد هذا دخلاً خاضعاً للضريبة يتجاوز الإهلاك الذي سيكون مسموحا به لأغراض الضريبة في الفترات المستقبلية؛ أو

(ب) تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من استبعاد الأصل في أصول مشابهة. وفي مثل هذه الحالات، ستصبح الضريبة في النهاية مستحقة الدفع عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

الشهرة

٢١ يتم قياس الشهرة التي تنشأ ضمن تجميع أعمال على أنها الزيادة في البند (أ) عن البند (ب) فيما يلي:

(أ) مجموع:

(١) العوض المنقول المقيس وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، الذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛ و

(٢) المبلغ المثبت لأية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣؛ و

(٣) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية التي كانت المنشأة المستحوذة تحتفظ بها في السابق في الأعمال المستحوذ عليها، عندما ينجز تجميع أعمال على مراحل.

(ب) صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها المقيسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

لا تسمح العديد من السلطات الضريبية باعتبار أن التخفيضات في المبلغ الدفتري للشهرة تُعد مصروفاً جائز الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة. وعلاوة على ذلك، فإن تكلفة الشهرة، في مثل تلك الدول، لا تكون غالباً جائزة الحسم عندما تستبعد المنشأة التابعة الأعمال المتعلقة بها. وفي مثل تلك الدول، يكون للشهرة أساس ضريبي يساوي صفراً. وأي فرق بين المبلغ الدفتري للشهرة وأساسها الضريبي

البالغ صفراً يعد فرقاً مؤقتا خاضعاً للضريبة. ولكن هذا المعيار لا يسمح بإثبات التزام الضريبة المؤجلة الناتج لأن الشهرة يتم قياسها على أنها مبلغ متبقٍ وإثبات التزام الضريبة المؤجلة سيزيد من المبلغ الدفتري للشهرة.

٢١أ التخفيضات اللاحقة في التزام ضريبة مؤجلة، غير مثبت لأنه ناشئ عن الإثبات الأولي للشهرة، تُعد أيضاً ناشئة عن الإثبات الأولي للشهرة ولذلك لا يتم إثباتها وفقاً للفقرة ١٥(أ). فعلى سبيل المثال، إذا أثبتت المنشأة ضمن تجميع أعمال شهرة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة لها أساس ضريبي يساوي صفراً، فإن الفقرة ١٥(أ) تمنع المنشأة من إثبات التزام الضريبة المؤجلة الناتج. وإذا أثبتت المنشأة لاحقاً خسارة هبوط بمبلغ ٢٠ وحدة عملة لتلك الشهرة، فإن مبلغ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المرتبط بالشهرة يتم تخفيضه من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٨٠ وحدة عملة، مما ينتج عنه نقصان في قيمة التزام الضريبة المؤجلة غير المثبت. ويُعد أيضاً ذلك النقصان في قيمة التزام الضريبة المؤجلة غير المثبت أنه مرتبط بالإثبات الأولي للشهرة ولذلك يُمنع إثباته بموجب الفقرة ١٥(أ).

٢١ب يتم إثبات التزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالشهرة بقدر ما تكون غير ناشئة عن الإثبات الأولي للشهرة. فعلى سبيل المثال، إذا أثبتت المنشأة ضمن تجميع أعمال شهرة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة جائزة الحسم لأغراض الضريبة بمعدل ٢٠ في المائة سنوياً اعتباراً من سنة الاستحواذ، فإن الأساس الضريبي للشهرة يبلغ ١٠٠ وحدة عملة عند الإثبات الأولي و٨٠ وحدة عملة في نهاية سنة الاستحواذ. وإذا ظل المبلغ الدفتري للشهرة في نهاية سنة الاستحواذ دون تغيير بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة، فإن فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة بمبلغ ٢٠ وحدة عملة ينشأ في نهاية تلك السنة. ونظراً لأن ذلك الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لا يرتبط بالإثبات الأولي للشهرة، فإن التزام الضريبة المؤجلة الناتج يتم إثباته.

الإثبات الأولي لأصل أو التزام

٢٢ قد ينشأ فرق مؤقت عند الإثبات الأولي لأصل أو التزام، على سبيل المثال، إذا كان جزء من تكلفة أصل أو تكلفته كلها لن تكون جائزة الحسم لأغراض الضريبة. وتعتمد طريقة المحاسبة عن مثل ذلك الفرق المؤقت على طبيعة المعاملة التي أدت إلى الإثبات الأولي للأصل أو الالتزام:

(أ) إذا كانت المعاملة ضمن تجميع أعمال، فإن المنشأة تثبت أي التزام أو أصل ضريبة مؤجلة، ويؤثر هذا على مبلغ الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مغرٍ الذي تثبته (انظر الفقرة ١٩)؛

(ب) إذا كانت المعاملة تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، أو تنشأ عنها فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وجائزة الحسم متساوية، فإن المنشأة تثبت أي التزام أو أصل ضريبة مؤجلة وتثبت مصروف أو دخل الضريبة المؤجلة الناتج ضمن الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٥٩)؛

(ج) إذا كانت المعاملة ليست تجميع أعمال، ولا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة، ولا تنشأ عنها فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وجائزة الحسم متساوية، فإن المنشأة، في حال غياب الإعفاء المقدم بموجب الفقرتين ١٥ و٢٤، تثبت الالتزام أو أصل الضريبة المؤجلة الناتج وتعدل المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام بنفس المبلغ. ومن شأن مثل هذه التعديلات أن تجعل القوائم المالية أقل شفافية. ولذلك، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بإثبات التزام أو أصل الضريبة المؤجلة الناتج لا عند الإثبات الأولي ولا لاحقاً (انظر المثال أدناه). وعلاوة على ذلك، فإن المنشأة لا تثبت التغيرات اللاحقة في التزام أو أصل الضريبة المؤجلة غير المثبت أثناء إهلاك الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٢٢(ج)
تنوي المنشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ طوال عمره الإنتاجي البالغ خمس سنوات ثم تستبعده مقابل قيمة متبقية تساوي صفراً. ومعدل الضريبة ٤٠%. وإهلاك الأصل غير جائز الحسم لأغراض الضريبة. وعند الاستبعاد، لا يخضع أي مكسب رأسمالي للضريبة، وأية خسارة رأسمالية لن تكون جائزة الحسم.
أثناء استرداد المبلغ الدفتري للأصل، ستكسب المنشأة دخلاً خاضعاً للضريبة بمبلغ ١٠٠٠ وتدفع ضريبة قدرها ٤٠٠. ولا تثبت المنشأة التزام الضريبة المؤجلة الناتج الذي يبلغ ٤٠٠ لأنه ناتج عن الإثبات الأولي للأصل.
في السنة التالية، يكون المبلغ الدفتري للأصل ٨٠٠. وعند كسب المنشأة للدخل الخاضع للضريبة البالغ ٨٠٠، فإنها ستدفع ضريبة بمبلغ

٣٢٠. ولا تثبت المنشأة التزام الضريبة المؤجلة البالغ ٣٢٠ لأنه ناتج عن الإثبات الأولي للأصل.

٢٢أ قد تؤدي المعاملة التي ليست تجميع أعمال إلى الإثبات الأولي لأصل والتزام ولا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة وقت حدوث المعاملة. فعلى سبيل المثال، في تاريخ بداية عقد الإيجار، يثبت المستأجر عادة التزاماً لعقد الإيجار ويثبت المبلغ المقابل لذلك كجزء من تكلفة أصل حق الاستخدام. وبناءً على نظام الضريبة المنطبق، قد تنشأ فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وجائزة الحسم متساوية عند الإثبات الأولي للأصل والالتزام في تلك المعاملة. ولا ينطبق الإعفاء الذي توفره الفقرتان ١٥ و٢٤ على تلك الفروقات المؤقتة وتثبت المنشأة أي التزام وأصل ضريبة مؤجلة ينتج عن ذلك.

٢٣ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، يصنف المُصدِر لأداة مالية مركبة (على سبيل المثال، سند قابل للتحويل) مكون الالتزام الخاص بالأداة على أنه التزام ومكون حقوق الملكية على أنه حقوق ملكية. وفي بعض الدول، يكون الأساس الضريبي لمكون الالتزام عند الإثبات الأولي مساوياً للمبلغ الدفتري الأولي لمجموع مكوني الالتزام وحقوق الملكية. ويُعد الفرق المؤقت الناتج الخاضع للضريبة ناشئاً عن الإثبات الأولي لمكون حقوق الملكية بشكل منفصل عن مكون الالتزام. ولذلك، لا ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ١٥(ب). وتبعاً لذلك، تثبت المنشأة التزام الضريبة المؤجلة الناتج. ووفقاً للفقرة ٦١أ، يتم تحميل الضريبة المؤجلة بشكل مباشر على المبلغ الدفتري لمكون حقوق الملكية. ووفقاً للفقرة ٥٨، يتم إثبات التغيرات اللاحقة في التزام الضريبة المؤجلة ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف (دخل) ضريبة مؤجلة.

الفروقات المؤقتة جائزة الحسم

٢٤ يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة جائزة الحسم طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله الفرق المؤقت جائز الحسم، وذلك ما لم ينشأ أصل الضريبة المؤجلة عن الإثبات الأولي لأصل أو التزام ضمن معاملة:

(أ) لا تُعد تجميع أعمال؛

(ب) لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) وقت حدوث المعاملة؛

(ج) لا تنشأ عنها فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وجائزة الحسم متساوية وقت حدوث المعاملة.

ولكن يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٤٤ فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة جائزة الحسم المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة.

٢٥ من الأمور الملازمة لإثبات التزام أن المبلغ الدفتري ستتم تسويته في فترات مستقبلية من خلال تدفق لموارد خارجة من المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية. وعندما تتدفق الموارد من المنشأة، فإن جزءاً من مبالغها أو مبالغها كلها قد تكون جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترة لاحقة للفترة التي يتم إثبات الالتزام فيها. وفي مثل هذه الحالات، يوجد فرق مؤقت بين المبلغ الدفتري للالتزام وأساسه الضريبي. وبناءً عليه، ينشأ أصل ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بضرائب الدخل التي سيكون من الممكن استردادها في الفترات المستقبلية عندما يُسمح بحسم ذلك الجزء من الالتزام عند تحديد الربح الخاضع للضريبة. وبالمثل، إذا كان المبلغ الدفتري لأصل أقل من أساسه الضريبي، فإن الفرق ينشأ عنه أصل ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بضرائب الدخل التي سيكون من الممكن استردادها في الفترات المستقبلية.

مثال
أثبتت المنشأة التزاماً قدره ١٠٠ مقابل التكاليف المستحقة الخاصة بضمان المنتجات. ولأغراض الضريبة، لن تكون تكاليف ضمان المنتجات جائزة الحسم حتى تدفع المنشأة المطالبات. ومعدل الضريبة ٢٥%.
الأساس الضريبي للالتزام يساوي صفراً (المبلغ الدفتري ١٠٠، مطروحاً منه المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة فيما يتعلق بذلك الالتزام في الفترات المستقبلية). وعند تسوية الالتزام مقابل مبلغه الدفتري، ستخفض المنشأة ربحها المستقبلي الخاضع للضريبة بمبلغ ١٠٠، وتبعاً لذلك تخفض مدفوعاتها الضريبية المستقبلية بمبلغ ٢٥ (١٠٠ بمعدل ٢٥%). والفرق بين المبلغ الدفتري الذي يبلغ

١٠٠ والأساس الضريبي البالغ صفراً هو فرق مؤقت جائز الحسم قدره ١٠٠. ولذلك، تثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة قدره ٢٥ (١٠٠ بمعدل ٢٥%)، شريطة أن يكون من المرجح أن تكسب المنشأة ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية لتستفيد من تخفيض في مدفوعات الضريبة.

٢٦ فيما يلي أمثله للفروقات المؤقتة لجائزة الحسم التي تنتج عنها أصول ضريبة مؤجلة:

(أ) قد يتم حسم تكاليف منفعة التقاعد عند تحديد الربح المحاسبي في وقت أداء الخدمة من قبل الموظف، ولكن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة إمّا عندما يتم دفع الاشتراكات إلى صندوق من قبل المنشأة أو عندما تدفع المنشأة منافع التقاعد. ويوجد فرق مؤقت بين المبلغ الدفتري للالتزام وأساسه الضريبي، وعادةً ما يكون الأساس الضريبي للالتزام صفراً. وينتج عن مثل هذا الفرق المؤقت جائز الحسم أصل ضريبة مؤجلة لأن ثمة منافع اقتصادية ستتدفق إلى المنشأة في شكل حسم من الأرباح الخاضعة للضريبة عندما يتم دفع الاشتراكات أو منافع التقاعد؛

(ب) عند تحديد الربح المحاسبي، يتم إثبات تكاليف البحث على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) قد لا يُسمح بحسمها حتى فترة لاحقة. ويُعدّ الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، وهو المبلغ الذي ستسمح السلطة الضريبية بحسمه في الفترات المستقبلية، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً فرقاً مؤقتاً جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة؛

(ج) مع استثناءات محدودة، تثبت المنشأة الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن تجميع الأعمال بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وعندما يتم إثبات التزام تم تحمله في تاريخ الاستحواذ ولكن لا يتم حسم التكاليف المتعلقة به عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة حتى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة. وينشأ أصل ضريبة مؤجلة أيضاً عندما تكون القيمة العادلة للأصل المقتنى القابل للتحديد أقل من أساسه الضريبي. وفي كلتا الحالتين، يؤثر أصل الضريبة المؤجلة الناتج على الشهرة (انظر الفقرة ٦٦)؛

(د) قد يتم تسجيل أصول معينة بالقيمة العادلة، أو قد يتم إعادة تقويمها، بدون إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة (انظر الفقرة ٢٠). وينشأ فرق مؤقت جائز الحسم إذا تجاوز الأساس الضريبي للأصل مبلغه الدفتري.

مثال لتوضيح الفقرة ٢٦(د)

تحديد الفرق المؤقت جائز الحسم في نهاية السنة الثانية:

اشترت المنشأة (أ) في بداية السنة الأولى أداة دين بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة تبلغ قيمتها الاسمية ١٠٠٠ وحدة عملة، مستحقة السداد عند انتهاء أجلها بعد خمس سنوات بمعدل فائدة يبلغ ٢% مستحقة الدفع في نهاية كل سنة. ويبلغ معدل الفائدة الفعلي ٢%. وتُقاس أداة الدين بالقيمة العادلة.

انخفضت القيمة العادلة لأداة الدين في نهاية السنة الثانية إلى ٩١٨ وحدة عملة نتيجة لحدوث زيادة في معدلات الفائدة السوقية إلى ٥%. ومن المرجح أن تقوم المنشأة (أ) بتحصيل كامل التدفقات النقدية المتعاقد عليها إذا استمرت في ملكية أداة الدين.

وتخضع أي مكاسب من أداة الدين للضريبة، وتُحسم أية خسائر من أداة الدين لأغراض الضريبة، فقط عند تحققها. ويتم احتساب المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع أداة الدين أو انتهاء أجلها لأغراض الضريبة باعتبارها الفرق بين المبلغ المحصّل والتكلفة الأصلية لأداة الدين.

وبناءً عليه، فإن الأساس الضريبي لأداة الدين هو تكلفتها الأصلية.

ينشأ عن الفرق بين المبلغ الدفتري لأداة الدين البالغ ٩١٨ وحدة عملة في قائمة المركز المالي للمنشأة (أ) والأساس الضريبي البالغ ١٠٠٠ وحدة عملة فرق مؤقت جائز الحسم يبلغ ٨٢ وحدة عملة في نهاية السنة الثانية (انظر الفقرة ٢٠ والفقرة ٢٦(د))، بصرف النظر عمّا إذا كانت المنشأة (أ) تتوقع تحصيل المبلغ الدفتري لأداة الدين عن طريق البيع أو الاستخدام (أي من خلال استمرار الاحتفاظ بها وتحصيل التدفقات النقدية المتعاقد عليها)، أو من خلال كلا الأسلوبين.

وذلك لأن الفروقات المؤقتة جائزة الحسم تمثل الفروقات بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وبين أساسها الضريبي، والتي سينتج عنها مبالغ جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية، عندما يتم تحصيل المبلغ الدفتري للأصل، أو يتم تسوية المبلغ الدفتري للالتزام (انظر الفقرة ٥). وتحصل المنشأة (أ) على حسم يعادل الأساس الضريبي للأصل البالغ ١٠٠٠ وحدة عملة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) سواءً عند بيع الأداة أو انتهاء أجلها.

٢٧ ينتج عن عكس الفروقات المؤقتة جائزة الحسم حسومات عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة للفترات المستقبلية. ولكن المنافع الاقتصادية التي في شكل تخفيضات في مدفوعات الضريبة لن تتدفق إلى المنشأة إلا إذا كسبت أرباحاً كافية خاضعة للضريبة يمكن إجراء مقاصة بينها وبين الحسومات. ولذلك، تثبت المنشأة أصول ضريبة مؤجلة فقط عندما يكون من المرجح أن تتوفر أرباح خاضعة للضريبة يمكن أن تستخدم مقابلها الفروقات المؤقتة جائزة الحسم.

٢٧أ عندما تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان ستتوفر لها أرباح خاضعة للضريبة يمكن أن تستخدم مقابلها فرق مؤقت جائز الحسم، فإنها تأخذ في الحسبان ما إذا كان النظام الضريبي يقيّد مصادر الأرباح الخاضعة للضريبة التي يمكن أن تجري مقابلها حسومات عند عكس ذلك الفرق المؤقت جائز الحسم. وإذا كان النظام الضريبي لا يفرض مثل تلك القيود، فإن المنشأة تقيّم الفرق المؤقت جائز الحسم بالاقتران مع كل فروقها المؤقتة جائزة الحسم الأخرى. ومع ذلك، فإذا كان النظام الضريبي يقيّد استخدام الخسائر بحيث يتم حسمها في مقابل دخل من نوع معين، فإن الفرق المؤقت جائز الحسم يتم تقييمه مقترناً فقط بالفروقات المؤقتة جائزة الحسم الأخرى من النوع المناسب.

٢٨ من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله فرق مؤقت جائز الحسم عندما يوجد ما يكفي من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة، ويكون من المتوقع أن يتم عكسها:

(أ) في نفس فترة العكس المتوقع للفرق المؤقت جائز الحسم؛ أو

(ب) في الفترات التي يمكن أن تُرحل إليها من فترات سابقة أو تالية خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة.

وفي مثل هاتين الحالتين، يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة في الفترة التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة جائزة الحسم.

٢٩ عندما تكون هناك فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة غير كافية تتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة، فإن أصل الضريبة المؤجلة يتم إثباته بقدر ما يكون:

(أ) من المرجح أن يتوفر لدى المنشأة ما يكفي من الربح الخاضع للضريبة فيما يتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة في نفس الفترة التي يتم فيها عكس الفرق المؤقت جائز الحسم (أو في الفترات التي يمكن أن تُرحل إليها من فترات سابقة أو تالية خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة). وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كان سيتوفر لديها ربح كاف خاضع للضريبة في الفترات المستقبلية، فإن المنشأة:

(١) تقارن الفروقات المؤقتة جائزة الحسم مع الربح المستقبلي الخاضع للضريبة الذي يستثني الحسومات الضريبية الناتجة من عكس تلك الفروقات المؤقتة جائزة الحسم. وتظهر هذه المقارنة مدى كفاية الربح المستقبلي الخاضع للضريبة لحسم المبالغ الناتجة من عكس تلك الفروقات المؤقتة جائزة الحسم؛

(٢) تتجاهل المبالغ الخاضعة للضريبة الناشئة عن الفروقات المؤقتة جائزة الحسم التي من المتوقع أن تنشأ في الفترات المستقبلية، نظراً لأن أصل الضريبة المؤجلة الناشئ عن تلك الفروقات المؤقتة جائزة الحسم سوف يتطلب في حد ذاته ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة لكي يتم استخدامه؛ أو

(ب) متاحاً للمنشأة فرص للتخطيط الضريبي سوف تنتج ربحاً خاضعاً للضريبة في الفترات المناسبة.

٢٩أ قد يتضمن تقدير الربح المستقبلي المرجح الخاضع للضريبة ما سيتم تحصيله من بعض أصول المنشأة بأكثر من مبلغها الدفتري إذا توفر ما يكفي من الأدلة على رجحان تحقيق المنشأة لذلك. فعلى سبيل المثال، عندما يُقاس الأصل بقيمته العادلة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك من يكفي من الأدلة لاستنتاج أن المنشأة من المرجح أن تسترد من الأصل ما يزيد على مبلغه الدفتري. وقد

يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تتوقع المنشأة أنها ستحتفظ بأداة دين ذات معدل ثابت وتقوم بتحصيل التدفقات النقدية المتعاقد عليها.

٣٠ فرص التخطيط الضريبي هي التصرفات التي ستتخذها المنشأة لتوليد أو زيادة الدخل الخاضع للضريبة في فترة معينة قبل انقضاء أجل ترحيل خسارة لأغراض الضريبة أو تخفيض في ضريبة مستحقة لفترات تالية. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول، قد يتم توليد أو زيادة الربح الخاضع للضريبة من خلال:

(أ) اختيار إخضاع دخل الفائدة للضريبة إمّا على أساس المحصل أو مستحق التحصيل؛

(ب) تأجيل المطالبة بحسومات معينة من الربح الخاضع للضريبة؛

(ج) بيع، وربما إعادة استئجار، أصول قد زادت قيمتها ولكن لم يتم تعديل الأساس الضريبي لها ليعكس مثل هذه الزيادة في قيمتها؛

(د) بيع أصل يولد دخلا غير خاضع للضريبة (مثل السند الحكومي في بعض الدول) لشراء استثمار آخر يولد دخلاً خاضعاً للضريبة.

ومتى ما عجلت فرص التخطيط الضريبي من الحصول على ربح خاضع للضريبة من فترة لاحقة إلى فترة أسبق، فإن الاستفادة من ترحيل خسارة لأغراض الضريبة أو تخفيض في ضريبة مستحقة إلى فترة تالية تظل معتمدة على وجود ربح مستقبلي خاضع للضريبة من مصادر أخرى غير الفروقات المؤقتة الناشئة مستقبلاً.

٣١ عندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، تأخذ المنشأة في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرتين ٣٥ و٣٦.

٣٢ [حُذفت]

الشهرة

٣٢أ إذا كان المبلغ الدفتري للشهرة الناشئة ضمن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبي، فإن الفرق ينشأ عنه أصل ضريبة مؤجلة. ويجب إثبات أصل الضريبة المؤجلة الناشئ عن الإثبات الأولي للشهرة على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع أعمال طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله الفرق المؤقت جائز الحسم.

الإثبات الأولي لأصل أو التزام

٣٣ إحدى الحالات التي ينشأ فيها أصل ضريبة مؤجلة عند الإثبات الأولي لأصل ما يكون عندما يتم حسم منحة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل للوصول إلى المبلغ الدفتري للأصل ولكن، لأغراض الضريبة، لا يتم حسمها من المبلغ القابل للإهلاك الخاص بالأصل (بعبارة أخرى أساسه الضريبي)؛ ويكون المبلغ الدفتري للأصل أقل من أساسه الضريبي وينشأ عن هذا فرق مؤقت جائز الحسم. وقد ينشأ أيضاً عن المنح الحكومية دخل مؤجل وفي هذه الحالة يُعد الفرق بين الدخل المؤجل وأساسه الضريبي البالغ صفراً فرقاً مؤقتاً جائز الحسم. ومهما كانت طريقة العرض التي تطبقها المنشأة، لا تثبت المنشأة أصل الضريبة المؤجلة الناتج، للسبب الوارد في الفقرة ٢٢.

الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة

٣٤ **يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة بسبب ترحيل الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح مستقبلي خاضع للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة.**

٣٥ تُعد ضوابط إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن ترحيل الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية هي الضوابط نفسها لإثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة جائزة الحسم. ولكن، يُعد وجود خسائر غير مستغلة لأغراض الضريبة دليلاً قوياً على أنه قد لا يتوفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل. ولذلك، فعندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، فإنها لا تثبت أصل ضريبة مؤجلة ناشئاً عن الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو

التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة إلا إذا كان لديها ما يكفي من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة أو كانت هناك أدلة أخرى مقنعة على أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن للمنشأة أن تستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة. وفي مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٨٢ الإفصاح عن مبلغ أصل الضريبة المؤجلة وطبيعة الأدلة التي تدعم إثباته.

٣٦ عند تقييم احتمال توفر ربح خاضع للضريبة بحيث يمكن أن تُستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة، تأخذ المنشأة في الحسبان الضوابط الآتية:

(أ) ما إذا كان لدى المنشأة ما يكفي من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة، والتي سوف تنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابلها الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة قبل انقضائها؛

(ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر لدى المنشأة أرباح خاضعة للضريبة قبل أن تنقضي مدة الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة؛

(ج) ما إذا كانت الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة ناتجة عن أسباب يمكن تمييزها ومن غير المحتمل أن تتكرر؛

(د) ما إذا كانت تتوفر لدى المنشأة فرص للتخطيط الضريبي (انظر الفقرة ٣٠) ستولد ربحاً خاضعاً للضريبة في الفترة التي يمكن فيها الاستفادة من الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة.

لا يتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة طالما لم يكن من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة.

إعادة تقييم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة

٣٧ في نهاية كل فترة تقرير، تعيد المنشأة تقييم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة. وتثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة لم يتم إثباته في السابق إذا أصبح من المرجح أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تحسن ظروف التجارة إلى زيادة احتمال أن المنشأة ستكون قادرة على أن تولد في المستقبل ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة بحيث يستوفي أصل الضريبة المؤجلة ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢٤ أو ٣٤. ومثال آخر هو عندما تعيد المنشأة تقييم أصول الضريبة المؤجلة في تاريخ تجميع أعمال أو في وقت لاحق له (انظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة

٣٨ تنشأ الفروقات المؤقتة عندما يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في الترتيبات المشتركة (أي نصيب المنشأة الأم أو المستثمرة من صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المنشأة المستثمر فيها، بما في ذلك المبلغ الدفتري للشهرة) مختلفاً عن الأساس الضريبي (الذي غالباً ما يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصة. وقد تنشأ مثل هذه الفروقات في عدد من الظروف المختلفة، منها على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والترتيبات المشتركة بتوزيعها؛

(ب) التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس منشأة أم ومنشأة تابعة لها في بلدين مختلفين؛

(ج) انخفاض المبلغ الدفتري لاستثمار في منشأة زميلة إلى المبلغ الممكن استرداده.

في القوائم المالية الموحدة، قد يختلف الفرق المؤقت عن الفرق المؤقت المرتبط بذلك الاستثمار الوارد في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تسجل الاستثمار في قوائمها المالية المنفصلة بالتكلفة أو بالمبلغ المعاد تقويمه.

٣٩ **يجب على المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة، فيما عدا ما يتعلق باستيفاء كلا الشرطين الآتيين:**

(أ) **أن تكون المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أو المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة قادرين على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت؛**

(ب) **أن يكون من المرجح عدم عكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.**

٤٠ نظراً لأن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح الخاصة بمنشأتها التابعة، فهي قادرة على التحكم في توقيت عكس الفروقات المؤقتة المرتبطة بذلك الاستثمار (بما في ذلك الفروقات المؤقتة الناشئة من الأرباح غير الموزعة وأيضاً من أي فروقات لترجمة العملات الأجنبية). وعلاوة على ذلك، فغالباً ما يكون من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ ضرائب الدخل التي ستكون مستحقة الدفع عندما يتم عكس الفرق المؤقت. لذلك، فعندما تكون المنشأة الأم قد قررت أن تلك الأرباح لن يتم توزيعها في المستقبل المنظور، لا تثبت المنشأة الأم التزام ضريبة مؤجلة. وتنطبق نفس الاعتبارات على الاستثمارات في الفروع.

٤١ يتم قياس الأصول والالتزامات غير النقدية للمنشأة بعملتها الوظيفية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"). وإذا تم تحديد ربح المنشأة الخاضع للضريبة أو خسارتها لأغراض الضريبة (وعليه، الأساس الضريبي لأصولها والتزاماتها غير النقدية) بعملة مختلفة، فإن التغيرات في سعر الصرف تنشأ عنه فروقات مؤقتة ينتج عنها التزام أو (مع مراعاة الفقرة ٢٤) أصل ضريبة مؤجلة يتم إثباته. ويتم تحميل الضريبة المؤجلة الناتجة على الربح أو الخسارة، أو يتم إضافتها إليه (انظر الفقرة ٥٨).

٤٢ لا تسيطر المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة على تلك المنشأة وعادةً لا تكون في وضع يمكنها من تحديد سياستها لتوزيع الأرباح. ولذلك، وفي حال عدم وجود اتفاقية تتطلب عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، تثبت المنشأة المستثمرة التزام ضريبة مؤجلة ناشئاً عن الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والمرتبطة باستثمارها في المنشأة الزميلة. وفي بعض الحالات، قد لا تكون المنشأة المستثمرة قادرة على تحديد مبلغ الضريبة الذي سيكون مستحق الدفع إذا قامت باسترداد تكلفة استثمارها في المنشأة الزميلة، ولكنها تستطيع تحديد أنه سيكون مساوياً لحد أدنى من المبالغ أو متجاوزاً له. وفي مثل هذه الحالات، يتم قياس التزام الضريبة المؤجلة بهذا المبلغ.

٤٣ يتناول عادةً الترتيب بين الأطراف في ترتيب مشترك توزيع الأرباح ويحدد ما إذا كانت القرارات بشأن مثل هذه الأمور تتطلب موافقة جميع الأطراف أو مجموعة منهم. وعندما يستطيع المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة التحكم في توقيت توزيع نصيبه من أرباح الترتيب المشترك ويكون من المرجح عدم توزيع نصيبه من الأرباح في المستقبل المنظور، فلا يتم إثبات التزام ضريبة مؤجلة.

٤٤ **لا يجوز للمنشأة إثبات أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة جائزة الحسم الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة إلا بقدر ما يلي:**

(أ) **أن يكون من المرجح أن الفرق المؤقت سوف يتم عكسه في المستقبل المنظور؛**

(ب) **أن يكون من المرجح أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت مقابله.**

٤٥ عند اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة للفروقات المؤقتة جائزة الحسم المرتبطة باستثمارات المنشأة في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، وحصصها في الترتيبات المشتركة، تأخذ المنشأة في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرات ٢٨ إلى ٣١.

القياس

٤٦ **يجب قياس التزامات (أصول) الضريبية الحالية للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه إلى (استرداده من) السلطات الضريبية، باستخدام معدلات الضريبة (و أنظمة الضريبة) التي قد تم سَنَّها أو التي أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير.**

٤٧ **يجب قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يُسوّى فيها الالتزام، بالاستناد إلى معدلات الضريبة (و أنظمة الضريبة) التي قد تم سَنَّها أو التي أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير.**

٤٨ يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة عادةً باستخدام معدلات الضريبة (وأنظمة الضريبة) التي قد تم سَنَّها. ولكن، في بعض الدول، يكون لإعلان الحكومة عن معدلات الضريبة (وأنظمة الضريبة) الأثر الجوهري لسَنِّها بشكل فعلي، والذي قد يتبع الإعلان بفترة تبلغ عدة أشهر. وفي هذه الحالات، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة باستخدام معدل الضريبة (وأنظمة الضريبة) المعلن.

٤٩ عندما تنطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الدخل الخاضع للضريبة، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي يُتوقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات التي يُتوقع أن تُعكس فيها الفروقات المؤقتة.

٥٠ [حُذفت]

٥١ يجب أن يعكس قياس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة الآثار الضريبية التي ستنتج عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم بها، في نهاية فترة التقرير، استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لأصولها والتزاماتها.

٥١أ في بعض الدول، قد تؤثر الطريقة التي تسترد (تسوي) بها المنشأة المبلغ الدفتري لأصل (التزام) على أيٍ أو كلٍ مما يلي:

(أ) معدل الضريبة المطبق عندما تسترد (تسوي) المنشأة المبلغ الدفتري للأصل (الالتزام)؛

(ب) الأساس الضريبي للأصل (الالتزام).

في مثل هذه الحالات، تقيس المنشأة التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة والأساس الضريبي المتفقين مع الطريقة المتوقعة للاسترداد أو التسوية.

مثال أ

بند من بنود العقارات والآلات والمعدات له مبلغ دفتري ١٠٠ وأساس ضريبي ٦٠. وسيتم تطبيق معدل ضريبة ٢٠% إذا تم بيع البند ومعدل ضريبة ٣٠% على الدخل الآخر.

تثبت المنشأة التزام ضريبة مؤجلة قدره ٨ (٤٠ بمعدل ٢٠ %) إذا كانت تتوقع بيع البند دون مزيد من الاستخدام، وتثبت التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٢ (٤٠ بمعدل ٣٠%) إذا كانت تتوقع الإبقاء على البند واسترداد مبلغه الدفتري من خلال الاستخدام.

مثال ب

بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكلفته ١٠٠ ومبلغه الدفتري ٨٠ تمت إعادة تقويمه إلى ١٥٠. ولم يتم إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة. والإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة ٣٠ ومعدل الضريبة ٣٠%. وإذا تم بيع البند بأكثر من التكلفة، فإن الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة البالغ ٣٠ سيتم تضمينه في الدخل الخاضع للضريبة ولكن متحصلات البيع الزائدة عن التكلفة لن تكون خاضعة للضريبة.

يبلغ الأساس الضريبي للبند ٧٠ وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٨٠. وإذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري عن طريق استخدام البند، فيجب عليها توليد دخل خاضع للضريبة قدره ١٥٠ ، ولكن سيكون باستطاعتها فقط حسم إهلاك قدره ٧٠. وبناءً على هذا الأساس، يوجد التزام ضريبة مؤجلة قدره ٢٤ (٨٠ بمعدل ٣٠%). وإذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري من خلال بيع البند فوراً مقابل متحصلات قدرها ١٥٠ ، فيتم احتساب التزام الضريبة المؤجلة كما يلي:

	الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	*معدل الضريبة*	*التزام الضريبة المؤجلة*
الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة	٣٠	%٣٠	٩
المتحصلات الزائدة عن التكلفة	٥٠	صفر	-
المجموع	٨٠		٩

(ملحوظة: وفقاً للفقرة ٦١أ، يتم إثبات الضريبة المؤجلة الإضافية الناشئة عن إعادة التقويم ضمن الدخل الشامل الآخر)

مثال ج

الحقائق هي نفسها الواردة في المثال ب، باستثناء أنه إذا تم بيع البند بأكثر من تكلفته، سيتم تضمين الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة في الدخل الخاضع للضريبة (بمعدل ٣٠%) وستخضع متحصلات البيع للضريبة بمعدل ٤٠%، بعد حسم تكلفة معدلة بالتضخم قدرها ١١٠.

إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري عن طريق استخدام البند، فيجب عليها توليد دخل خاضع للضريبة قدره ١٥٠، ولكن سيكون باستطاعتها فقط حسم إهلاك قدره ٧٠. وبناءً على هذا الأساس، يكون الأساس الضريبي ٧٠، وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٨٠ وهناك التزام ضريبة مؤجلة قدره ٢٤ (٨٠ بمعدل ٣٠%)، كما ورد في مثال ب.

إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري عن طريق بيع البند فوراً مقابل متحصلات قدرها ١٥٠، سيكون باستطاعة المنشأة حسم التكلفة المربوطة بمؤشر وقدرها ١١٠. ويخضع صافي المتحصلات وقدره ٤٠ للضريبة بمعدل ٤٠%. وإضافة لذلك، يتم تضمين الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة وقدره ٣٠ في الدخل الخاضع للضريبة ويخضع للضريبة بمعدل ٣٠%. وبناءً على هذا الأساس، يكون الأساس الضريبي ٨٠ (١١٠ مطروحاً منه ٣٠)، وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٧٠، وهناك التزام ضريبة مؤجلة قدره ٢٥ (٤٠ بمعدل ٤٠% زائد ٣٠ بمعدل ٣٠%). وإذا لم يكن الأساس الضريبي واضحاً بشكل فوري في هذا المثال، فقد يكون من المفيد أن يؤخذ في الحسبان المبدأ الأساسي الوارد في الفقرة ١٠.

(ملحوظة: وفقاً للفقرة ٦١أ، يتم إثبات الضريبة المؤجلة الإضافية الناشئة عن إعادة التقويم ضمن الدخل الشامل الآخر)

٥١ب إذا نشأ التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة عن أصل غير قابل للإهلاك يتم قياسه باستخدام نموذج إعادة التقويم الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يُظهر الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري للأصل غير القابل للإهلاك من خلال البيع، بغض النظر عن أساس قياس المبلغ الدفتري لذلك الأصل. وبناءً عليه، إذا حدد نظام الضريبة معدل ضريبة ينطبق على المبلغ الخاضع للضريبة المشتق من بيع أصل يختلف عن معدل الضريبة المنطبق على المبلغ الخاضع للضريبة المشتق من استخدام أصل، فيطبق المعدل الأول عند قياس التزام أو أصل الضريبة المؤجلة المتعلق بأصل غير قابل للإهلاك.

٥١ج إذا نشأ التزام أو أصل ضريبة مؤجلة عن عقار استثماري يقاس باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري سوف يتم استرداده من خلال البيع. وبناءً عليه، ما لم يتم دحض الافتراض، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يعكس الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري بشكل كامل من خلال البيع. ويتم دحض هذا الافتراض إذا كان العقار الاستثماري قابلاً للإهلاك ويُحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه هو استهلاك ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية الكامنة في العقار الاستثماري مع الوقت، وليس من خلال البيع. وإذا تم دحض الافتراض، فيجب اتباع متطلبات الفقرتين ٥١ و٥١أ.

مثال يوضح الفقرة ٥١ج

عقار استثماري تكلفته ١٠٠ وقيمته العادلة ١٥٠. يتم قياسه باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠. ويتكون العقار الاستثماري من أرض تكلفتها ٤٠ وقيمتها العادلة ٦٠ ومبنى تكلفته ٦٠ وقيمته العادلة ٩٠. والعمر الإنتاجي للأرض غير محدود.

الإهلاك المتراكم للمبنى لأغراض الضريبة ٣٠. والتغيرات غير المحققة في القيمة العادلة للعقار الاستثماري لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة. وإذا تم بيع العقار الاستثماري بأكثر من التكلفة، فإن عكس الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة والبالغ ٣٠ سيتم إدراجه ضمن الربح الخاضع للضريبة ويخضع للضريبة بمعدل ضريبة عادي يبلغ ٣٠%. وفيما يخص متحصلات المبيعات الزائدة عن التكلفة، يحدد

نظام الضريبة معدلات ضريبة تبلغ ٢٥% للأصول المحتفظ بها لأقل من سنتين ومعدل ٢٠% للأصول المحتفظ بها لسنتين أو أكثر.

نظراً لأن العقار الاستثماري يتم قياسه باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المنشأة سوف تسترد المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري بشكل كامل من خلال البيع. وإذا لم يتم دحض ذلك الافتراض، فإن الضريبة المؤجلة تعكس الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري بشكل كامل من خلال البيع، حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن تكسب دخل إيجار من العقار قبل البيع.

يبلغ الأساس الضريبي للأرض إذا تم بيعها ٤٠ ويكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٢٠ (٦٠ - ٤٠). ويبلغ الأساس الضريبي للمبنى إذا تم بيعه ٣٠ (٦٠-٣٠) ويكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٦٠ (٩٠ - ٣٠). ونتيجة لذلك، يكون مجموع الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المتعلق بالعقار الاستثماري ٨٠ (٢٠+٦٠).

وفقاً للفقرة ٤٧، فإن معدل الضريبة هو المعدل المتوقع تطبيقه على الفترة عندما يتحقق العقار الاستثماري. وعليه، يتم احتساب التزام الضريبة المؤجلة الناتج كما يلي، إذا كانت المنشأة تتوقع بيع العقار بعد الاحتفاظ به لأكثر من سنتين:

	الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	*معدل الضريبة*	*التزام الضريبة المؤجلة*
الإهلاك المتراكم لأغراض الضريبة	٣٠	%٣٠	٩
المتحصلات الزائدة عن التكلفة	٥٠	%٢٠	١٠
الإجمالي	٨٠		١٩

إذا كانت المنشأة تتوقع بيع العقار بعد الاحتفاظ به لأقل من سنتين، يتم تعديل العملية الحسابية أعلاه لتطبيق معدل ضريبة يبلغ ٢٥% بدلاً من ٢٠%، على المتحصلات الزائدة عن التكلفة.

وإذا كانت المنشأة، بدلاً من ذلك، تحتفظ بالمبنى ضمن نموذج أعمال هدفه هو استهلاك ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية الكامنة في المبني مع الوقت، وليس من خلال البيع، فإنه يتم دحض هذا الافتراض فيما يخص المبنى. ولكن الأرض غير قابلة للإهلاك. لذلك، فإن افتراض الاسترداد من خلال البيع لا يتم دحضه للأرض. ويترتب على ذلك، أن التزام الضريبة المؤجلة يعكس الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري للمبنى من خلال الاستخدام والمبلغ الدفتري للأرض من خلال البيع.

يبلغ الأساس الضريبي للمبنى إذا تم استخدامه ٣٠ (٦٠-٣٠) وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٦٠ (٩٠-٣٠)، مما ينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٨ (٦٠ بمعدل ٣٠%).

يبلغ الأساس الضريبي للأرض إذا تم بيعها ٤٠ وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٢٠ (٦٠ - ٤٠)، ينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة قدره ٤ (٢٠ بمعدل ٢٠%).

نتيجةً لذلك، إذا تم دحض افتراض الاسترداد من خلال البيع فيما يخص المبنى، فإن التزام الضريبة المؤجلة المتعلق بالعقار الاستثماري يكون ٢٢ (١٨ + ٤).

٥١د ينطبق الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ٥١ج أيضاً عندما ينشأ التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة عن قياس عقار استثماري ضمن تجميع أعمال إذا كانت المنشأة ستستخدم نموذج القيمة العادلة عندما تقيس ذلك العقار الاستثماري لاحقاً.

٥١هـ لا تغير الفقرات ٥١ب–٥١د المتطلبات بتطبيق المبادئ الواردة في الفقرات ٢٤–٣٣ (الفروقات المؤقتة جائزة الحسم) والفقرات ٣٤–٣٦ (الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة) من هذا المعيار عند إثبات وقياس أصول الضريبة المؤجلة.

٥٢ [نُقلت وأُعيد ترقيمها ٥١أ]

٥٢أ في بعض الدول، تكون ضرائب الدخل مستحقة الدفع بمعدل أعلى أو أقل إذا تم دفع جزء من صافي الربح أو الأرباح المبقاة أو كلها على أنها توزيعات أرباح للمساهمين في المنشأة. وفي بعض الدول الأخرى، قد تكون ضرائب الدخل من الممكن استردادها أو مستحقة الدفع إذا تم

دفع جزء من صافي الربح أو الأرباح المبقاة أو كلها على أنها توزيعات أرباح للمساهمين في المنشأة. وفي هذه الحالات، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة بمعدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

٥٢ب [حُذفت]

مثال يوضح الفقرتين ٥٢أ و٥٧أ
يتعامل المثال الآتي مع قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة لمنشأة تقع في نطاق دولة تكون ضرائب الدخل فيها مستحقة الدفع بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة (٥٠%) مع وجود مبلغ يمكن استرداده عندما يتم توزيع الأرباح. ومعدل الضريبة على الأرباح الموزعة هو ٣٥%. وفي نهاية فترة التقرير، ٣١ ديسمبر ٢٠×١، لم تثبت المنشأة التزاماً بتوزيعات الأرباح المقترحة أو المُعلن عنها بعد فترة التقرير. ونتيجةً لذلك، لم يتم إثبات توزيعات أرباح في سنة ٢٠×١. والدخل الخاضع للضريبة لسنة ٢٠×١ هو ١٠٠٠٠٠. وصافي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لسنة ٢٠×١ هو ٤٠٠٠٠.
تثبت المنشأة التزام ضريبة حالية ومصروف ضريبة دخل حالية قدره ٥٠٠٠٠. ولا يتم إثبات أصل للمبلغ الذي يحتمل أن يكون من الممكن استرداده نتيجةً لتوزيعات الأرباح المستقبلية. وتثبت المنشأة أيضاً التزام ضريبة مؤجلة ومصروف ضريبة مؤجلة قدره ٢٠٠٠٠ (٤٠٠٠٠ بمعدل ٥٠%) يعبر عن ضرائب الدخل التي ستدفعها المنشأة عندما تسترد أو تسوي المبالغ الدفترية لأصولها والتزاماتها استناداً إلى معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.
لاحقاً، في ١٥ مارس ٢٠×٢، أثبتت المنشأة توزيعات أرباح قدرها ١٠٠٠٠ من الأرباح التشغيلية السابقة على أنها التزام.
في ١٥ مارس ٢٠×٢، تثبت المنشأة استرداد ضرائب دخل بمبلغ ١٥٠٠ (١٥% من توزيعات الأرباح المثبتة على أنها التزام) على أنه أصل ضريبة حالية وتخفيض لمصروف ضريبة الدخل الحالية لسنة ٢٠×٢.

٥٣ **لا يجوز خصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة.**

٥٤ يتطلب التحديد الذي يمكن الاعتماد عليه لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة على أساس مخصوم جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت. وفي العديد من الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير ممكنة عملياً أو معقدة للغاية. ولذلك، فإنه من غير المناسب المطالبة بخصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة. وفي حالة السماح بالخصم، وليس في حالة المطالبة به، سينتج عنه أصول والتزامات ضريبة مؤجلة لن تكون قابلة للمقارنة بين المنشآت. لذلك، فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يسمح بخصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة.

٥٥ يتم تحديد الفروقات المؤقتة بالرجوع إلى المبلغ الدفتري لأصل أو التزام. وينطبق هذا حتى عندما يتم تحديد المبلغ الدفتري في حد ذاته على أساس مخصوم، على سبيل المثال كما في حالة واجبات منافع التقاعد (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين").

٥٦ **يجب إعادة النظر في المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة في نهاية كل فترة تقرير. ويجب على المنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة بقدر ما لم يعد من المرجح أن يتوفر ما يكفي من الربح الخاضع للضريبة بحيث يسمح بالاستفادة من منفعة جزء من أصل الضريبة المؤجلة أو من منفعة ذلك الأصل بالكامل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل بقدر ما يصبح من المرجح أن يتوفر ما يكفي من الربح الخاضع للضريبة.**

إثبات الضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧ تتفق المحاسبة عن آثار معاملة أو حدث آخر على الضريبة الحالية والمؤجلة مع المحاسبة عن المعاملة أو الحدث نفسه. وتطبق الفقرات ٥٨ إلى ٦٨ج هذا المبدأ.

٥٧أ يجب على المنشأة إثبات آثار توزيعات الأرباح، حسب تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، على ضريبة الدخل عندما تقوم بإثبات التزام بدفع توزيعات الأرباح. وترتبط آثار توزيعات الأرباح على ضريبة الدخل بشكل مباشر بمعاملات أو أحداث سابقة ولّدت أرباحاً قابلة للتوزيع

أكثر من ارتباطها بالتوزيعات على الملاك. ولذلك، يجب على المنشأة إثبات آثار توزيعات الأرباح على ضريبة الدخل ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر أو حقوق الملكية طبقاً لمكان إثباتها لتلك المعاملات أو الأحداث السابقة في الأصل.

بنود يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة

٥٨ **يجب إثبات الضريبة الحالية والمؤجلة على أنهما دخل أو مصروف ويجب تضمينهما في الربح أو الخسارة للفترة، إلا إذا كانت الضريبة ناشئة عن:**

(أ) **معاملة أو حدث يتم إثباتها، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة، سواءً ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية (انظر الفقرات ٦١أ-٦٥)؛ أو**

(ب) **تجميع أعمال (بخلاف الاستحواذ من قبل منشأة استثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، على منشأة تابعة من المطلوب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) (انظر الفقرات ٦٦–٦٨).**

٥٩ تنشأ معظم التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مُضمَّناً في الربح المحاسبي في فترة ما، ولكنه مُضمَّن في الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) في فترة مختلفة. ويتم إثبات الضريبة المؤجلة الناتجة ضمن الربح أو الخسارة. ومن أمثلة ذلك ما يلي:

(أ) عندما يتم استلام فائدة أو عوائد حقوق ملكية فكرية أو إيراد توزيعات الأرباح بصورة متأخرة، ويتم تضمينها في الربح المحاسبي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، حسب الاقتضاء، ولكنها مُضمَّنة في الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) على أساس نقدي؛

(ب) عندما تتم رسملة تكاليف الأصول غير الملموسة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ ويتم استنفادها ضمن الربح أو الخسارة، ولكنها حُسِمت لأغراض الضريبة عندما تم تكبدها.

٦٠ قد يتغير المبلغ الدفتري لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة حتى لو لم يكن هناك أي تغير في مبلغ الفروقات المؤقتة ذات العلاقة. وقد ينتج ذلك، على سبيل المثال، عمّا يلي:

(أ) تغير في معدلات الضريبة أو أنظمة الضريبة؛ أو

(ب) إعادة تقييم إمكانية استرداد أصول الضريبة المؤجلة؛ أو

(ج) تغير في الطريقة المتوقعة لاسترداد الأصل.

ويتم إثبات الضريبة المؤجلة الناتجة ضمن الربح أو الخسارة، إلا بقدر تعلقها ببنود تم إثباتها سابقاً خارج الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٦٣).

بنود يتم إثباتها خارج الربح أو الخسارة

٦١ [حُذفت]

٦١أ **يجب إثبات الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة خارج الربح أو الخسارة إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود يتم إثباتها، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة. ولذلك، فإن الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة التي تتعلق ببنود يتم إثباتها، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة:**

(أ) **ضمن الدخل الشامل الآخر: يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٦٢).**

(ب) **بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية: يجب إثباتها بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية (انظر الفقرة ٦٢أ).**

٦٢ تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي، أو تسمح بإثبات بنود معينة ضمن الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود:

(أ) التغير في المبلغ الدفتري الذي ينشأ عن إعادة تقويم للعقارات والآلات والمعدات (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٦)؛

(ب) [حُذفت]

(ج) فروقات أسعار الصرف التي تنشأ عن ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢١).

(د) [حُذفت]

٦٢أ تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي، أو تسمح بإضافة بنود معينة أو تحميلها بشكل مباشر على حقوق الملكية. ومن أمثلة هذه البنود:

(أ) التعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة الناتج إمّا عن تغيير في السياسة المحاسبية التي يتم تطبيقها بأثر رجعي أو عن تصحيح خطأ (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء")؛

(ب) المبالغ التي تنشأ عن الإثبات الأولي لمكون حقوق الملكية لأداة مالية مركبة (انظر الفقرة ٢٣).

٦٣ قد يكون من الصعب في ظروف استثنائية تحديد مبلغ الضريبة الحالية والمؤجلة التي تتعلق ببنود مثبتة خارج الربح أو الخسارة (سواءً ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية). وقد تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، عندما:

(أ) تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ومن المستحيل تحديد المعدل الذي طُبِّقت به الضريبة على مكون معين من مكونات الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)؛ أو

(ب) يؤثر تغير في معدل الضريبة أو قواعد الضريبة على أصل أو التزام الضريبة المؤجلة المتعلق (كلياً أو جزئياً) ببند تم إثباته سابقاً خارج الربح أو الخسارة؛ أو

(ج) تقرر المنشأة أن أصل ضريبة مؤجلة ينبغي إثباته، أو أنه لم يعد ينبغي إثباته كلياً، وكان أصل الضريبة المؤجلة يتعلق (كلياً أو جزئياً) ببند تم إثباته سابقاً خارج الربح أو الخسارة.

في مثل هذه الحالات، تستند الضريبة الحالية والمؤجلة المرتبطة بالبنود التي يتم إثباتها خارج الربح أو الخسارة إلى تخصيص تناسبي معقول للضريبة الحالية والمؤجلة للمنشأة في نطاق السلطة الضريبية المعنية، أو إلى طريقة أخرى تحقق تخصيصاً أكثر مناسبة في ظل الظروف القائمة.

٦٤ لا يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ ما إذا كان ينبغي على المنشأة أن تنقل كل سنة مبلغاً من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة يساوي الفرق بين الإهلاك أو الاستنفاد لأصل مُعاد تقويمه والإهلاك أو الاستنفاد المستند إلى تكلفة ذلك الأصل. وإذا كانت المنشأة تقوم بمثل هذا النقل، فإن المبلغ المنقول يكون بالصافي بعد طرح أية ضريبة مؤجلة ذات علاقة. وتنطبق اعتبارات مشابهة على عمليات النقل التي تتم عند استبعاد بند من بنود العقارات أو الآلات أو المعدات.

٦٥ عند إعادة تقويم أصل لأغراض الضريبة وترتبط إعادة التقويم تلك بإعادة تقويم محاسبي لفترة أسبق، أو بإعادة تقويم محاسبي يُتوقع أن يتم إجراؤها في فترة مستقبلية، يتم إثبات الآثار الضريبية لكل من إعادة تقويم الأصل وتعديل الأساس الضريبي ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترات التي تحدث فيها. ولكن إذا لم تكن إعادة التقويم لأغراض الضريبة ترتبط بإعادة تقويم محاسبي لفترة أسبق، أو بإعادة تقويم محاسبي يُتوقع أن يتم إجراؤها في فترة مستقبلية، فيتم إثبات الآثار الضريبية لتعديل الأساس الضريبي ضمن الربح أو الخسارة.

٦٥أ عندما تدفع المنشأة توزيعات أرباح إلى المساهمين فيها، فإنها قد تكون مطالبة بدفع جزء من توزيعات الأرباح إلى السلطات الضريبية نيابة عن المساهمين. وفي العديد من الدول، يشار إلى هذا المبلغ على أنه ضريبة مستقطعة. ويتم تحميل مثل هذا المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع إلى السلطات الضريبية على حقوق الملكية على أنه جزء من توزيعات الأرباح.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن تجميع الأعمال

٦٦ وفقاً لما تم توضيحه في الفقرتين ١٩ و٢٦(ج)، قد تنشأ فروقات مؤقتة ضمن تجميع أعمال. ووفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، تثبت المنشأة أي أصول ضريبة مؤجلة ناتجة (طالما كانت مستوفية لضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢٤) أو التزامات ضريبة مؤجلة ناتجة على أنها أصول قابلة للتحديد والتزامات في تاريخ الاستحواذ. وتبعاً لذلك، تؤثر أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة تلك على مبلغ الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مغرٍ الذي تثبته المنشأة. ولكن وفقاً للفقرة ١٥(أ)، لا تثبت المنشأة التزامات الضريبة المؤجلة التي تنشأ عن الإثبات الأولي للشهرة.

٦٧ نتيجةً لتجميع الأعمال، قد يتغير احتمال تحقق أصل ضريبة مؤجلة يخص المنشأة المستحوذة قبل الاستحواذ. وقد ترى المنشأة المستحوذة أنه من المرجح أنها ستسترد أصل الضريبة المؤجلة الخاص بها الذي لم يتم إثباته قبل تجميع الأعمال. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة المستحوذة قادرة على استغلال المنفعة من خسائرها لأغراض الضريبة غير المستغلة مقابل الربح المستقبلي الخاضع للضريبة للأعمال المستحوذ عليها. وفي المقابل، ونتيجة لتجميع الأعمال، فقد لا يعود من المرجح أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سيسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة. وفي مثل هذه الحالات، تثبت المنشأة المستحوذة تغيراً في أصل الضريبة المؤجلة في فترة تجميع الأعمال، ولكنها لا تدرجه على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال. لذلك، لا تأخذه المنشأة المستحوذة في الحسبان عند قياس الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مغرٍ الذي تثبته ضمن تجميع الأعمال.

٦٨ قد لا تستوفي المنفعة المحتملة من ترحيل الخسارة لأغراض ضريبة الدخل إلى فترات تالية أو أصول الضريبة المؤجلة الأخرى للأعمال المستحوذ عليها ضوابط الإثبات المنفصل عندما تتم المحاسبة بشكل أولي عن تجميع الأعمال، ولكنها قد تتحقق لاحقاً. ويجب على المنشأة إثبات منافع الضريبة المؤجلة المُقتناة التي تحققها بعد تجميع الأعمال كما يلي:

(أ) يجب استخدام منافع الضريبة المؤجلة المُقتناة والمُثبتة ضمن فترة القياس، التي تنتج من معلومات جديدة عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ، لتخفيض المبلغ الدفتري لأية شهرة متعلقة بذلك الاستحواذ. وإذا كان المبلغ الدفتري لتلك الشهرة صفراً، فيجب إثبات أية منافع متبقية للضريبة المؤجلة ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) يجب إثبات جميع منافع الضريبة المؤجلة المُقتناة الأخرى المتحققة ضمن الربح أو الخسارة (أو خارج الربح أو الخسارة إذا كان هذا المعيار يتطلب ذلك).

الضريبة الحالية والمؤجلة الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم

٦٨أ في نطاق بعض السلطات الضريبية، تحصل المنشأة على حسم ضريبي (أي مبلغ جائز الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) يتعلق بالمكافأة التي تدفع في شكل أسهم أو خيارات أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة. وقد يختلف مبلغ الحسم الضريبي ذلك عن مصروف المكافآت المتراكم المتعلق به، وقد ينشأ في فترة محاسبية لاحقة. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول، يمكن للمنشأة أن تثبت مصروفاً مقابل استهلاك خدمات الموظفين المُستلمة على أنها عوض مقابل خيارات الأسهم الممنوحة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، ولا تحصل على حسم ضريبي إلى أن تتم ممارسة خيارات الأسهم، مع قياس الحسم الضريبي بالاستناد إلى سعر سهم المنشأة في تاريخ الممارسة.

٦٨ب كما هو الحال مع تكاليف البحث التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٩ و٢٦(ب) من هذا المعيار، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المُستلمة حتى تاريخه (وهو المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بحسمه في الفترات المستقبلية)، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً، يُعد فرقاً مؤقتاً جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة. وإذا كان المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بحسمه في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة، فيجب تقديره بالاستناد إلى المعلومات المتاحة في نهاية الفترة. فعلى سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي سوف تسمح السلطات الضريبية بحسمه في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر سهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت جائز الحسم ينبغي أن يستند إلى سعر سهم المنشأة في نهاية الفترة.

٦٨ج كما ورد في الفقرة ٦٨أ، قد يختلف مبلغ الحسم الضريبي (أو الحسم الضريبي المستقبلي المُقدر، المُقاس وفقاً للفقرة ٦٨ب) عن مصروف المكافآت المتراكم المتعلق به. وتتطلب الفقرة ٥٨ من هذا المعيار أن الضريبة الحالية والمؤجلة ينبغي إثباتها على أنها دخل أو مصروف وتضمينها في الربح أو الخسارة للفترة، إلا إذا كانت الضريبة ناشئة عن (أ) معاملة أو حدث يتم إثباته، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة، أو (ب) تجميع أعمال (بخلاف الاستحواذ من قبل منشأة استثمارية على منشأة تابعة من المطلوب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). وإذا تجاوز مبلغ الحسم الضريبي (أو الحسم الضريبي المستقبلي المُقدر) مبلغ مصروف المكافآت المتراكم المتعلق به، فإن هذا يشير إلى أن الحسم الضريبي لا يتعلق فقط بمصروف المكافآت وإنما يتعلق أيضاً بأحد بنود حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، ينبغي إثبات الزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة المرتبطة به ضمن حقوق الملكية بشكل مباشر.

العرض

أصول الضريبة والتزامات الضريبة

٦٩-٧٠ [حُذفت]

المقاصة

٧١ **لا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية إلا إذا كانت المنشأة:**

(أ) **لديها حق واجب النفاذ قانوناً في إجراء مقاصة بين المبالغ المثبتة؛**

(ب) **تنوي إمّا التسوية على أساس صافٍ، أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آنٍ واحد.**

٧٢ على الرغم من إثبات أصول والتزامات الضريبة الحالية وقياسها بشكل منفصل، إلا أنه تتم المقاصة بينها في قائمة المركز المالي مع مراعاة ضوابط مشابهة لتلك الموضوعة للأدوات المالية والواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وسيكون للمنشأة عادةً حقٌ واجب النفاذ قانوناً في إجراء مقاصة بين أصل ضريبة حالية والتزام ضريبة حالية عندما يكونان متعلقين بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية وتسمح السلطة الضريبية للمنشأة بأداء أو استلام دفعة واحدة صافية.

٧٣ في القوائم المالية الموحدة، تتم المقاصة بين أصل ضريبة حالية لإحدى المنشآت ضمن المجموعة والتزام ضريبة حالية لمنشأة أخرى ضمن نفس المجموعة فقط إذا كان للمنشأتين المعنيتين حقٌ واجب النفاذ قانوناً في أداء أو استلام دفعة واحدة صافية وتنوي المنشأتان أداء أو استلام مثل هذه الدفعة الصافية أو استرداد الأصل وتسوية الالتزام في آنٍ واحد.

٧٤ **لا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة إلا في الحالات الآتية:**

(أ) **إذا كان للمنشأة حقٌ واجب النفاذ قانوناً في إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية؛**

(ب) **إذا كانت أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة تتعلق بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية إمّا على:**

(١) **المنشأة الخاضعة للضريبة نفسها؛ أو**

(٢) **منشآت مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إمّا تسوية التزامات وأصول الضريبة الحالية على أساسٍ صافٍ، أو تحقيق الأصول وتسوية الالتزامات في آنٍ واحد، في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسوية أو استرداد مبالغ كبيرة من التزامات أو أصول ضريبة مؤجلة.**

٧٥ لتجنب الحاجة إلى إجراء جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المنشأة إجراء مقاصة بين أصل ضريبة مؤجلة والتزام ضريبة مؤجلة لنفس المنشأة الخاضعة للضريبة فقط إذا كانا يتعلقان بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية وكان للمنشأة حقٌ واجب النفاذ قانوناً في إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية.

٧٦ في حالات نادرة، قد يكون للمنشأة حقٌ واجب النفاذ قانوناً في إجراء المقاصة، والنية في التسوية بالصافي، لبعض الفترات دون غيرها. وفي مثل هذه الحالات النادرة، قد تكون الجدولة التفصيلية مطلوبة ليُحدَّد بطريقة يمكن الاعتماد عليها ما إذا كان التزام الضريبة المؤجلة لمنشأة خاضعة للضريبة سيؤدي إلى زيادة مدفوعات الضريبة في نفس الفترة التي سيؤدي فيها أصل ضريبة مؤجلة لمنشأة أخرى خاضعة للضريبة إلى انخفاض المدفوعات من قبل تلك المنشأة الثانية الخاضعة للضريبة.

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية

٧٧ **يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية على أنه جزء من الربح أو الخسارة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.**

٧٧أ [حُذفت]

فروقات أسعار الصرف على التزامات أو أصول الضريبة الأجنبية المؤجلة

٧٨ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ إثبات بعض فروقات أسعار الصرف على أنها دخل أو مصروف ولكنه لا يحدد الموضع الذي ينبغي أن تُعرض فيه مثل هذه الفروقات في قائمة الدخل الشامل. وبناءً عليه، فعند إثبات فروقات أسعار الصرف على التزامات أو أصول الضريبة الأجنبية المؤجلة في قائمة الدخل الشامل، يمكن تصنيف مثل هذه الفروقات على أنها مصروف (دخل) ضريبة مؤجلة إذا اعتُبر أن ذلك العرض هو الأكثر إفادة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩ **يجب الإفصاح بشكل منفصل عن المكونات الرئيسية لمصروف (دخل) الضريبة.**

٨٠ قد تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة:

(أ) مصروف (دخل) الضريبة الحالية؛

(ب) أي تعديلات يتم إثباتها في الفترة فيما يخص الضريبة الحالية لفترات سابقة؛

(ج) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة فيما يتعلق بنشأة الفروقات المؤقتة وعكسها؛

(د) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة فيما يتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو بفرض ضرائب جديدة؛

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئة عن خسارة لأغراض الضريبة أو تخفيض في الضريبة المستحقة أو فرق مؤقت لم يتم إثباته سابقاً لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة الحالية؛

(و) مبلغ المنفعة من خسارة لأغراض الضريبة أو تخفيض في الضريبة المستحقة أو فرق مؤقت لم يتم إثباته سابقاً لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة المؤجلة؛

(ز) مصروف الضريبة المؤجلة الناشئ عن تخفيض القيمة، أو عكس تخفيض سابق للقيمة، لأصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٥٦؛

(ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة فيما يتعلق بتلك التغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء والتي يتم تضمينها في الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، لأنه لا يمكن المحاسبة عنها بأثر رجعي.

٨١ **يجب الإفصاح بشكل منفصل عمّا يلي:**

(أ) إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي يتم تحميلها على حقوق الملكية، أو إضافتها إليها، بشكل مباشر (انظر الفقرة ٦٢أ)؛

(أب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلق بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٦٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧))؛

(ب) [حُذفت]

(ج) توضيح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بإحدى الصورتين الآتيين أو بكلتيهما:

(١) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج الربح المحاسبي مضروباً في معدل (معدلات) الضريبة المنطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي يتم بناءً عليه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المنطبق؛ أو

(٢) مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المُنطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي يتم بناء عليه احتساب معدل الضريبة المُنطبق؛

(د) توضيح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المنطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة؛

(هـ) مبلغ (وتاريخ انقضاء، إن وجد) الفروقات المؤقتة جائزة الحسم، والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة، والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة والتي لم يتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة لها في قائمة المركز المالي؛

(و) إجمالي مبلغ الفروقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة، التي لم يتم إثبات التزامات ضريبة مؤجلة لها (انظر الفقرة ٣٩)؛

(ز) فيما يتعلق بكل نوع للفروقات المؤقتة، وفيما يتعلق بكل نوع للخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة:

(١) مبلغ أصول والتزامات الضريبة المؤجلة المثبت في قائمة المركز المالي لكل فترة معروضة؛

(٢) مبلغ دخل أو مصروف الضريبة المؤجلة المثبت ضمن الربح أو الخسارة، إذا لم يكن ذلك واضحاً من التغيرات في المبالغ المثبتة في قائمة المركز المالي؛

(ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة المتعلق بما يلي:

(١) المكسب أو الخسارة من عدم الاستمرار؛

(٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة سابقة معروضة؛

(ط) مبلغ الآثار على ضريبة الدخل بسبب توزيعات الأرباح على المساهمين في المنشأة التي تم اقتراحها أو الإعلان عنها قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، ولكنها غير مثبتة على أنها التزام في القوائم المالية؛

(ي) إذا تسبب تجميع أعمال، تكون فيه المنشأة هي المنشأة المستحوذة، في تغيير المبلغ المثبت لأصل ضريبة مؤجلة يخصها قبل الاستحواذ (انظر الفقرة ٦٧)، فيتم الإفصاح عن مبلغ ذلك التغير؛

(ك) إذا لم يكن قد تم في تاريخ الاستحواذ إثبات منافع الضريبة المؤجلة المقتناة ضمن تجميع أعمال ولكن تم إثباتها بعد تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة ٦٨)، فيتم الإفصاح عن وصف للحدث أو التغير في الظروف الذي تسبب في إثبات منافع الضريبة المؤجلة.

٨٢ يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ أصل الضريبة المؤجلة وطبيعة الأدلة الداعمة لإثباتها، عندما:

(أ) يعتمد استخدام أصل الضريبة المؤجلة على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة الزائدة عن الأرباح الناشئة عن عكس الفروقات المؤقتة القائمة الخاضعة للضريبة؛

(ب) تكون المنشأة قد تكبدت خسارة سواءً في الفترة الحالية أو السابقة في نطاق السلطة الضريبية التي يتعلق بها أصل الضريبة المؤجلة.

٨٢أ في الحالات الموضحة في الفقرة ٥٢أ، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة الآثار المحتملة على ضريبة الدخل التي ستنتج من دفع توزيعات الأرباح إلى المساهمين فيها. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الآثار المحتملة على ضريبة الدخل التي يمكن عملياً تحديدها وما إذا كانت هناك أي آثار محتملة على ضريبة الدخل من غير الممكن عملياً تحديدها.

٨٣ [حُذفت]

٨٤ تمكِّن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨١(ج) مستخدمي القوائم المالية من فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي تُعد علاقة غير عادية وفهم العوامل المهمة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. وقد تتأثر العلاقة بين

مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الإيرادات التي يتم إعفاؤها من الضرائب، والمصروفات التي لا تُعد جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)، وأثر الخسائر لأغراض الضريبة وأثر معدلات الضريبة الأجنبية.

٨٥ عند توضيح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة معدل ضريبة منطبق يوفر المعلومات الأكثر فائدة لمستخدمي قوائمها المالية. وغالباً، يكون المعدل الأكثر فائدة هو معدل الضريبة المحلي في بلد مقر المنشأة، الذي يجمع معدل الضريبة المُنطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المنطبقة لأية ضرائب محلية يتم احتسابها عند مستوى مشابه تقريباً للربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة). ولكن فيما يخص المنشأة التي تعمل في عدة دول، فقد يكون من المفيد بشكل أكبر تجميع المطابقات المنفصلة المُعدَّة باستخدام المعدل المحلي في كل دولة منفردة. ويوضح المثال التالي كيف يؤثر اختيار معدل الضريبة المُنطبق على عرض المطابقة الرقمية.

مثال يوضح الفقرة ٨٥

في سنة ٢×١٩، كان لدى المنشأة ربح محاسبي في دولتها (الدولة أ) قدره ١٥٠٠ (١×١٩: ٢٠٠٠) وفي الدولة ب قدره ١٥٠٠ (١×١٩: ٥٠٠). معدل الضريبة في الدولة أ ٣٠% وفي الدولة ب ٢٠%. في الدولة أ مصروفات قدرها ١٠٠ (١×١٩: ٢٠٠) ليست جائزة الحسم لأغراض الضريبة.

فيما يلي مثال لمطابقة بمعدل الضريبة المحلي.

	١٩×١	١٩×٢
الربح المحاسبي	٢٥٠٠	٣٠٠٠
الضريبة بالمعدل المحلي البالغ ٣٠%	٧٥٠	٩٠٠
الأثر الضريبي للمصروفات غير جائزة الحسم لأغراض الضريبة	٦٠	٣٠
أثر معدلات الضريبة الأقل في البلد ب	(٥٠)	(١٥٠)
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

فيما يلي مثال لمطابقة تم إعدادها عن طريق تجميع المطابقات المنفصلة لكل دولة. وبموجب هذه الطريقة، لا يظهر أثر الفروقات بين معدل الضريبة المحلي الخاص بالمنشأة المعدة للتقرير ومعدل الضريبة المحلي في الدول الأخرى على أنه بند مستقل في المطابقة. وقد يلزم المنشأة مناقشة أثر التغيرات المهمة سواءً في معدلات الضريبة، أو في توليفة الأرباح المكتسبة في الدول المختلفة، لتوضيح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المُنطبق، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨١(د).

	١٩×١	١٩×٢
الربح المحاسبي	٢٥٠٠	٣٠٠٠
الضريبة بالمعدلات المحلية المُنطبقة على الأرباح في الدولة المعنية	٧٠٠	٧٥٠
الأثر الضريبي للمصروفات غير جائزة الحسم لأغراض الضريبة	٦٠	٣٠
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

٨٦ متوسط معدل الضريبة الفعلي هو مصروف (دخل) الضريبة مقسوماً على الربح المحاسبي.

٨٧ من غير الممكن عملياً غالباً احتساب مبلغ التزامات الضريبة المؤجلة غير المُثبتة الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة (انظر الفقرة ٣٩). ولذلك، يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروقات المؤقتة المتعلقة بذلك ولكنه لا يتطلب الإفصاح عن التزامات الضريبة المؤجلة. ومع ذلك، وحيثما كان ذلك ممكناً عملياً، تُشجَّع

المنشآت على الإفصاح عن مبالغ التزامات الضريبة المؤجلة غير المُثبتة لأن مستخدمي القوائم المالية قد يجدون مثل هذه المعلومات مفيدة لهم.

٨٧أ تتطلب الفقرة ٨٢أ من المنشأة الإفصاح عن طبيعة الآثار المحتملة على ضريبة الدخل والتي ستنتج من دفع توزيعات الأرباح إلى المساهمين فيها. وتفصح المنشأة عن السمات المهمة لأنظمة ضريبة الدخل والعوامل التي ستؤثر على مبلغ الآثار المحتملة لتوزيعات الأرباح على ضريبة الدخل.

٨٧ب قد يكون من غير الممكن عملياً في بعض الأحيان احتساب إجمالي مبلغ الآثار المحتملة على ضريبة الدخل والتي ستنتج من دفع توزيعات الأرباح إلى المساهمين. وقد تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، عندما يكون للمنشأة عدد كبير من المنشآت التابعة الأجنبية. ولكن، حتى في مثل هذه الحالات، قد يكون من الممكن تحديد بعض الأجزاء من إجمالي المبلغ بسهولة. فعلى سبيل المثال، في مجموعة موحدة، قد تكون المنشأة الأم وبعض منشآتها التابعة قد سددت ضرائب دخل بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة وقد تكون على علم بالمبلغ الذي سيتم استرداده عند دفع توزيعات الأرباح المستقبلية إلى المساهمين من الأرباح المبقاة الموحدة. وفي هذه الحالة، يتم الإفصاح عن ذلك المبلغ الممكن استرداده. وتفصح المنشأة أيضاً، إذا كان ذلك مُنطبقاً، عن وجود آثار إضافية محتملة على ضريبة الدخل ولكن من غير من الممكن عملياً تحديدها. وفي القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم، إن وجدت، يتعلق الإفصاح عن الآثار المحتملة على ضريبة الدخل بالأرباح المبقاة للمنشأة الأم.

٨٧ج قد تكون المنشأة المطالبة بتقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٨٢أ مطالبة أيضاً بتقديم الإفصاحات المتعلقة بالفروقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة. وفي مثل هذه الحالات، تأخذ المنشأة ذلك في الحسبان عند تحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٨٢أ. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مطالبة بالإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروقات المؤقتة المرتبطة باستثمارات في منشآت تابعة لم يتم إثبات التزامات ضريبة مؤجلة لها (انظر الفقرة ٨١(و)). وإذا كان من غير الممكن عملياً احتساب مبالغ التزامات الضريبة المؤجلة غير المُثبتة (انظر الفقرة ٨٧) فقد تكون هناك مبالغ للآثار المحتملة لتوزيعات الأرباح على ضريبة الدخل من غير الممكن عملياً تحديدها وتتعلق بهذه المنشآت التابعة.

٨٨ تفصح المنشأة عن أي التزامات محتملة وأصول محتملة متعلقة بالضريبة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، على سبيل المثال، من النزاعات التي لم يتم حلها بعد مع السلطات الضريبية. وبالمثل، عندما يتم سَنّ تغييرات في معدلات الضريبة أو أنظمة الضريبة أو الإعلان عنها بعد فترة التقرير، فإن المنشأة تفصح عن أي أثر مهم لتلك التغييرات على أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة الخاصة بها (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير").

تاريخ السريان

٨٩ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ٩١. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لقوائم مالية تغطي فترات تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٨، فيجب على المنشأة الإفصاح عن حقيقة أنها قد طبقت هذا المعيار بدلاً من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "المحاسبة عن ضرائب الدخل"، المعتمد في عام ١٩٧٩.

٩٠ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "المحاسبة عن ضرائب الدخل"، المعتمد في عام ١٩٧٩.

٩١ تصبح الفقرات ٥٢أ، و٥٢ب، و٦٥أ، و٨١(ط)، و٨٢أ، و٨٧أ، و٨٧ب، و٨٧ج والحذف للفقرتين ٣ و٥٠ سارياً للقوائم المالية السنوية[١] التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا كان التطبيق الأسبق يؤثر على القوائم المالية، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢ عدَّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدَّل الفقرات ٢٣، ٥٢، ٥٨، ٦٠، ٦٢، ٦٣، ٦٥، ٦٨ج، ٧٧، ٨١ وحذف الفقرة ٦١ وأضاف الفقرات ٦١أ، ٦٢أ، ٧٧أ. ويجب على المنشأة

---

[١] تشير الفقرة ٩١ إلى "القوائم المالية السنوية" بما يتسق مع اللغة الأكثر وضوحاً فيما يتعلق بكتابة تواريخ السريان التي تم إقرارها في سنة ١٩٩٨. وتشير الفقرة ٨٩ إلى "القوائم المالية".

تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٩٣ يجب تطبيق الفقرة ٦٨ بأثر مستقبلي من تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) على إثبات أصول الضريبة المؤجلة المُقتناة ضمن تجميع أعمال.

٩٤ ولذلك، لا يجوز للمنشآت تعديل المحاسبة عن تجميعات الأعمال السابقة إذا لم تكن منافع الضريبة مستوفية للضوابط المتعلقة بالإثبات المنفصل في تاريخ الاستحواذ وتم إثباتها بعد تاريخ الاستحواذ، وذلك ما لم تكن المنافع مثبتة خلال فترة القياس وناتجة عن معلومات جديدة عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ. ويجب إثبات منافع الضريبة الأخرى، التي يتم إثباتها، في الربح أو الخسارة (أو خارج الربح أو الخسارة إذا تتطلب هذا المعيار ذلك).

٩٥ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرتين ٢١ و٦٧ وأضاف الفقرات ٣٢أ و٨١(ي) و(ك). ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات أيضاً لتلك الفترة الأسبق.

٩٦ [حُذفت]

٩٧ [حُذفت]

٩٨ تمت إعادة ترقيم الفقرة ٥٢ على أنها الفقرة ٥١أ، وتم تعديل الفقرة ١٠ والأمثلة التالية للفقرة ٥١أ، وتمت إضافة الفقرتين ٥١ب و٥١ج والمثال التالي لهما والفقرات ٥١د، ٥١هـ، ٩٩ بموجب الإصدار "الضريبة المؤجلة: استرداد الأصول ذات العلاقة"، الصادر في ديسمبر ٢٠١٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٨أ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٢، و١٥، و١٨(هـ)، و٢٤، و٣٨، و٣٩، و٤٣ – ٤٥، و٨١(و)، و٨٧، و٨٧ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٩٨ب عدَّل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٧٧ وحذف الفقرة ٧٧أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٩٨ج عدَّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرتين ٥٨ و٦٨ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق للإصدار "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أيضاً تطبيق جميع التعديلات الواردة في الإصدار "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٩٨د [حُذفت]

٩٨هـ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥٩. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٩٨و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٢٠ وحذف الفقرات ٩٦ و٩٧ و٩٨د. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٩٨ز عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٢٠. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٩٨ح عدَّل الإصدار "إثبات أصول الضريبة المؤجلة للخسائر غير المحققة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٢)، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٢٩ وأضاف الفقرة ٢٧أ والفقرة ٢٩أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة ان تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإن التغير في الرصيد الافتتاحي لحقوق الملكية لأسبق فترة مقارنة معروضة يمكن إثباته في الرصيد

الافتتاحي للأرباح المبقاة عند التطبيق الأولي لهذا التعديل (أو في مكوّن آخر لحقوق الملكية، بحسب مقتضى الحال)، بدون تخصيص التغير بين الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة والمكونات الأخرى لحقوق الملكية. وإذا طبقت المنشأة هذا الإعفاء، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٨ط أضافت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ٥٧أ وحذفت الفقرة ٥٢ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. وعندما تقوم المنشأة بتطبيق تلك التعديلات لأول مرة، فيجب عليها تطبيقها على الآثار الواقعة على ضريبة الدخل بسبب توزيعات الأرباح المثبتة في أو بعد بداية أسبق فترة مقارنة.

٩٨ي عدل الإصدار "الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة"، الصادر في مايو ٢٠٢١، الفقرات ١٥ و٢٢ و٢٤ وأضاف الفقرة ٢٢أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات وفقاً للفقرتين ٩٨ك و٩٨ل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٨ك يجب على المنشأة تطبيق التعديل "الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة" على المعاملات التي تحدث في أو بعد بداية أسبق فترة مقارنة معروضة.

٩٨ل يجب أيضاً على المنشأة التي تطبق التعديل "الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة" أن تقوم بما يلي في بداية أسبق فترة مقارنة معروضة:

(أ) إثبات أصل ضريبة مؤجلة -طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله الفرق المؤقت جائز الحسم- والتزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة جائزة الحسم والخاضعة للضريبة المرتبطة بما يلي:

(١) أصول حق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار؛

(٢) التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة والمبالغ المقابلة لها المثبتة كجزء من تكلفة الأصل ذي الصلة؛

(ب) إثبات الأثر التراكمي لتطبيق التعديلات بشكل أولي على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في ذلك التاريخ.

سحب تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢١

٩٩ حلت التعديلات التي تم إدخالها بموجب الإصدار "الضريبة المؤجلة: استرداد الأصول ذات العلاقة"، الصادر في ديسمبر ٢٠١٠، محل تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢١ "ضرائب الدخل – استرداد الأصول غير القابلة للإهلاك المُعاد تقويمها".

المعيار الدولي للمحاسبة ١٦
"العقارات والآلات والمعدات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢أ (إضافة فقرة):

٤٢أ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يقوم بعملية التقويم مقيّم مؤهل، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، وحاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة ٤٢ وذلك لاشتراط أن يتم استخدام مقيِّم مستقل وحاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف الأصول التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته، وذلك إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

٧٧ (تعديل):

٧٧ ...:

(أ) ...؛

(ب) ~~ما إذا كان قد تم إشراك مقيّم مستقل~~ اسم المقيِّم المستقل ومؤهلاته؛

سبب التعديل:

تم تعديل البند (ب) من الفقرة وذلك للاتساق مع الفقرة المضافة أعلاه برقم ٤٢أ التي اشترطت أن يتم استخدام خدمات مقيّم مستقل ومؤهل إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لكل أو لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات

٧٩أ (إضافة فقرة)

٧٩أ بالإشارة إلى متطلبات الفقرة ١٧(هـ) المتعلقة برسملة تكاليف الاختبار، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ. طبيعة الاختبار أو التشغيل التجريبي المناسبة لظروف المنشأة،

ب. تكاليف الاختبار أو التشغيل التجريبي التي تمت رسملتها خلال فترة التقرير،

ج. الإيرادات التي تم حسمها مقابل تكاليف التجريب خلال فترة التقرير،

د. فائض إيرادات الاختبار أو التشغيل التجريبي على تكاليفه خلال فترة التقرير،

هـ. أسباب أي تأخير للاختبار أو التشغيل التجاري عن التاريخ المخطط له.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ٧٩ وذلك لاشتراط إفصاح تفصيلي عن تكاليف الاختبار والتشغيل التجريبي لأصول المنشأة.

وسبب هذه الإضافة الأهمية النسبية لمثل هذه التكاليف في بعض الصناعات التي تتميز بها المملكة العربية السعودية مثل الصناعات المتعلقة بالنفط والغاز والتي لا يعالجها المعيار الدولي.

المعيار الدولي للمحاسبة ١٦
العقارات والآلات والمعدات

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية تمييز المعلومات المتعلقة باستثمار المنشأة في عقاراتها وآلاتها ومعداتها والتغيرات في مثل هذا الاستثمار. والموضوعات الرئيسية في المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات هي إثبات الأصول، وتحديد مبالغها الدفترية، وما سيتم إثباته من أعباء الإهلاك وخسائر الهبوط في القيمة المتعلقة بها.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبَّق هذا المعيار عند المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات، إلا عندما يتطلب معيار آخر أو يسمح بمعالجة محاسبية مختلفة.**

٣ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) العقارات والآلات والمعدات المصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

(ب) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"). وينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة ولكنه لا ينطبق على المنتج الزراعي الذي ينمو على النباتات المثمرة.

(ج) إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف وتقويم الموارد المعدنية").

(د) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات المُستخدمة في تطوير أو المحافظة على الأصول الموضحة في البنود (ب)–(د).

٤ [حُذفت]

٥ يجب على المنشأة التي تستخدم نموذج التكلفة للعقارات الاستثمارية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد في هذا المعيار للعقارات الاستثمارية المملوكة لها.

التعريفات

٦ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

النبات المثمر **هو نبات حي:**

(أ) يُستخدم في إنتاج أو توريد منتج زراعي؛

(ب) يُتوقع أن يثمر لأكثر من فترة واحدة؛

(ج) توجد احتمالية ضعيفة لبيعه على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية.

(الفقرات ٥أ-٥ب من المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ توضح تعريف النبات المثمر).

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به بعد طرح أي إهلاك متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة.**

التكلفة هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المقدم من أجل اقتناء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه، أو عند الانطباق، المبلغ المعزو لذلك الأصل عند الإثبات الأولي وفقاً للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم".

المبلغ القابل للإهلاك هو تكلفة الأصل، أو المبلغ الآخر الذي حل محل التكلفة، مطرحاً منها القيمة المتبقية للأصل.

الإهلاك هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك الخاص بأصل على مدى عمره الإنتاجي.

القيمة الخاصة بالمنشأة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ عن الاستخدام المستمر لأصل وعن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع المنشأة أن تتحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

خسارة الهبوط في القيمة هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه.

العقارات والآلات والمعدات هي البنود الملموسة التي:

(أ) يُحتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو التي يُحتفظ بها لتأجيرها للغير أو لاستخدامها في أغراض إدارية؛

(ب) يُتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، أو قيمة استخدام الأصل، أيهما أكبر.

القيمة المتبقية لأصل هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من استبعاد الأصل، بعد طرح تكاليف الاستبعاد المقدرة، وذلك إذا كان الأصل بالفعل في العمر وبالحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي.

العمر الإنتاجي هو:

(أ) الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

الإثبات

٧ **يجب إثبات تكلفة كل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل فقط في الحالتين الآتيتين:**

(أ) إذا كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند؛

(ب) وإذا كان من الممكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٨ يتم إثبات البنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقاً لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك، يتم تصنيف مثل تلك البنود على أنها مخزون.

٩ لا يحدد هذا المعيار وحدة القياس للإثبات، أي ما الذي يشكل بنداً من بنود العقارات والآلات والمعدات. وبالتالي، يتطلب الأمر ممارسة الاجتهاد عند تطبيق ضوابط الإثبات على الظروف الخاصة بكل منشأة. فقد يكون من المناسب أن تُجمَّع البنود التي ليست لها أهمية بمفردها، مثل القوالب والأدوات الصغيرة والإسطنبات، وأن تُطبَّق الضوابط على القيمة المُجمَّعة.

١٠ تُقوّم المنشأة بموجب مبدأ الإثبات هذا جميع تكاليف عقاراتها وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم تحملها فيه. ويشمل هذا التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لاقتناء أو إنشاء بند من بنود العقارات والآلات والمعدات والتكاليف التي يتم تكبدها لاحقاً للإضافة إلى مثل هذا البند أو استبدال جزء منه أو صيانته. وقد تشمل تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات التكاليف المتكبدة فيما يتعلق بعقود إيجار الأصول المستخدمة في إنشاء بند من العقارات والآلات والمعدات أو الإضافة إليه أو إحلال جزء منه أو صيانته، مثل إهلاك أصول حقوق الاستخدام.

التكاليف الأولية

١١ قد تُقتنى بنود العقارات والآلات والمعدات لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة. ورغم أن اقتناء مثل هذه العقارات والآلات والمعدات لا يُزيد بشكل مباشر المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي بند معين من بنود العقارات والآلات والمعدات القائمة، إلا أنه قد يكون ضرورياً للمنشأة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. وتتأهل مثل هذه البنود من العقارات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول لأنها تُمكِّن المنشأة من جَني منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المتعلقة بها تزيد عمّا كان يمكن أن تجنيه لو لم تُقتنى تلك البنود. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه تُثبَت تحسينات المصنع ذات الصلة على أنها أصل لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية. وبالرغم من ذلك، يُعاد النظر في المبلغ الدفتري الناتج عن مثل هذا الأصل والأصول المتعلقة به للتحقق من هبوط قيمته وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢ بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٧، لا تُثبت المنشأة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف الصيانة اليومية للبند. وبدلاً من ذلك، تُثبَت هذه التكاليف عند تكبدها ضمن الربح أو الخسارة. وتكاليف الصيانة اليومية هي بشكل رئيسي تكاليف العمالة والمواد الاستهلاكية، وقد تشمل تكلفة القطع الصغيرة. وغالباً ما يُوصف الغرض من هذه النفقات على أنها لـ "إصلاح وصيانة" بند العقارات والآلات والمعدات.

١٣ قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب التجهيزات الداخلية للطائرات مثل المقاعد والمطابخ استبدالها عدة مرات خلال العمر الإنتاجي لهيكل الطائرة. وقد تُقتنى بنود العقارات والآلات والمعدات أيضاً لإجراء استبدال متكرر أقل وتيرة، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى، أو لإجراء استبدال غير متكرر. وبموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٧، فإن المنشأة تُثبت ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا استُوفيت ضوابط الإثبات. ويُلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي استُبدلت وفقاً لأحكام إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات ٦٧–٧٢).

١٤ قد يكون إجراء فحوصات دورية رئيسية للكشف عن العيوب شرطاً لاستمرار تشغيل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات (على سبيل المثال، طائرة) وذلك بغض النظر عمّا إذا استُبدلت أجزاء من البند أم لا. وعند إجراء كل فحص رئيسي، تُثبت تكلفته ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات على أنه استبدال إذا استُوفيت ضوابط الإثبات. ويُلغى إثبات أي مبلغ دفتري متبقٍ من تكلفة الفحص السابق (باعتبار أنه يمكن تمييزه بذاته عن الأجزاء المادية). ويحدث ذلك بغض النظر عمّا إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص السابق ضمن المعاملة التي تم فيها اقتناء البند أو إنشائه. وعند الضرورة، يمكن أن تُستخدم التكلفة المقدرة لفحص مشابه مستقبلي على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة مكون الفحص الحالي عندما تم اقتناء البند أو إنشائه.

القياس عند الإثبات

١٥ **يجب قياس بند العقارات والآلات والمعدات الذي يتأهل للإثبات على أنه أصل، بتكلفته.**

عناصر التكلفة

١٦ تشمل تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات ما يلي:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للاسترداد، بعد طرح الحسومات التجارية والتخفيضات اللاحقة.

(ب) أي تكاليف يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إيصال الأصل إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى حالته الأصلية، وهو الواجب الذي تتحمله المنشأة إمّا عند اقتناء البند أو نتيجةً لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

١٧ من أمثلة التكاليف التي يمكن عزوها بشكل مباشر للبند:

(أ) تكاليف منافع الموظفين (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين") الناشئة بشكل مباشر عن إنشاء أو اقتناء بند العقارات والآلات والمعدات؛

(ب) تكاليف إعداد الموقع؛

(ج) تكاليف التسليم والمناولة الأولية؛

(د) تكاليف التركيب والتجميع؛

(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم (أي تقييم ما إذا كان الأداء التقني والمادي للأصل يتيح إمكانية استخدامه في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو للتأجير للغير، أو للأغراض الإدارية)؛

(و) الأتعاب المهنية.

١٨ تطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" على التكاليف الخاصة بواجبات التفكيك والإزالة وإعادة الموقع الذي يوجد به البند إلى حالته الأصلية والتي يتم تكبدها خلال فترة معينة نتيجةً لاستخدام البند لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. وتُثبت وتُقاس الواجبات المتعلقة بالتكاليف المحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢ أو المعيار الدولي للمحاسبة ١٦، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٩ من أمثلة التكاليف التي لا تُعد تكاليف لبند العقارات والآلات والمعدات:

(أ) تكاليف افتتاح مقر جديد؛

(ب) تكاليف إطلاق منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الدعاية والترويج)؛

(ج) تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛

(د) التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى.

٢٠ يتم التوقف عن إثبات التكاليف ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات عندما يكون البند في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. وبناءً عليه، لا يتم تضمين التكاليف التي يتم تكبدها عند استخدام أو نقل البند من مكان إلى آخر في المبلغ الدفتري لذلك البند. فعلى سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف الآتية في المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات:

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها بينما البند القابل للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة لم يُستخدم بعد أو يُستخدم بأقل من طاقته الإنتاجية الكاملة؛

(ب) خسائر التشغيل الأولي، كتلك التي يتم تكبدها إلى أن ينمو الطلب على مخرجات البند؛

(ج) تكاليف تغيير الموقع أو إعادة التنظيم لجزء من أو جميع عمليات المنشأة.

٢٠أ قد تنتج بنود أثناء إيصال العقارات والآلات والمعدات إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة (مثل العينات التي تنتج أثناء تجربة ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم). وتثبت المنشأة المتحصلات من بيع أي بنود من ذلك القبيل، وتكلفة تلك البنود، ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعايير المنطبقة. وتقيس المنشأة تكلفة تلك البنود بتطبيق متطلبات القياس الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢.

٢١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، ولكنها لا تُعد ضرورية لإيصال البند إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة الإنشاء أو التطوير. فعلى سبيل المثال، قد يُكتسب دخل من خلال استخدام أحد مواقع البناء على أنه موقف للسيارات إلى أن تبدأ أعمال الإنشاء. ونظراً لأن العمليات العرضية لا تُعد ضرورية لإيصال البند إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها

الإدارة، فإن دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة به، تُثبت ضمن الربح أو الخسارة وتُضمَّن في تصنيفات الدخل والمصروف الخاصة بها.

٢٢ تُحدَّد تكلفة الأصل الذي تقوم المنشأة بإنشائه بنفسها باستخدام نفس المبادئ الخاصة بالأصل المقتنى. فإذا صنعت المنشأة أصولاً مشابهة للبيع في السياق العادي للأعمال، فإن تكلفة الأصل تكون عادةً هي نفس تكلفة إنشاء أصل للبيع (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢). وبناءً عليه، تُستبعد أي أرباح داخلية عند التوصل إلى مثل هذه التكاليف. وبالمثل، لا تدرج ضمن تكلفة الأصل تكلفة المبالغ غير العادية للفاقد من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التي يتم تكبدها عندما تقوم المنشأة بإنشاء أصل بنفسها. ويضع المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكلفة الاقتراض" ضوابط لإثبات الفائدة على أنها مكون للمبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بإنشائها بنفسها.

٢٢أ تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة بنفس طريقة المحاسبة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بإنشائها بنفسها قبل وجودها في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ونتيجةً لذلك، فإن الإشارات إلى لفظ "الإنشاء" في هذا المعيار ينبغي أن تُقرأ على أنها تشمل الأنشطة الضرورية لزراعة النباتات المثمرة قبل أن تكون في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة.

قياس التكلفة

٢٣ تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات هي مُعادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات. وإذا تم تأجيل الدفع لما يتجاوز مدد الائتمان العادية، فيُثبت الفرق بين مُعادِل السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة على مدى فترة الائتمان، ما لم تتم رسملة مثل هذه الفائدة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٣.

٢٤ قد يُقتنى بند أو أكثر من بنود العقارات والآلات والمعدات في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير النقاش أدناه فقط إلى مُبادلة أصل واحد غير نقدي بآخر، ولكنه ينطبق أيضاً على جميع عمليات التبادل الموضحة في الجملة السابقة. وتُقاس تكلفة مثل هذا البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة إلا إذا (أ) كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لا للأصل المُستلم ولا للأصل المُتنازل عنه، بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويُقاس بهذه الطريقة البند المقتنى حتى إذا لم تستطع المنشأة أن تلغي في الحال إثبات الأصل المُتنازل عنه. وإذا لم يُقاس البند المقتنى بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

٢٥ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري عن طريق النظر في المدى الذي تتوقع أن تتغير به تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجةً للمعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت بنية (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المُستلم تختلف عن بنية التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المنقول؛ أو

(ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛

(ج) وكان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المُتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة تبادل جوهر تجاري، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة يجب أن تظهر أثر التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى إجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦ تكون القيمة العادلة للأصل قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها إذا (أ) لم يكن التقلب في مدى قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المتنوعة الواقعة ضمن ذلك المدى بشكل معقول وكان من الممكن استخدامها عند قياس القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تُستخدم لقياس تكلفة الأصل المُستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم أكثر وضوحاً.

٢٧ [حُذفت]

٢٨ يمكن أن يُخفَّض المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات بالمنح الحكومية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

القياس بعد الإثبات

٢٩ **يجب على المنشأة اختيار إمّا نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٣٠ أو نموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ٣١ كسياسة محاسبية لها، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على كل فئة بأكملها من فئات العقارات والآلات والمعدات.**

٢٩أ تدير بعض المنشآت، سواءً داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التي في الصندوق. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة وتحتفظ بالبنود الأساس. وتشتمل بعض هذه الصناديق أو البنود الأساس على عقارات يشغلها الملاك. وتطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ على العقارات التي يشغلها الملاك والتي تكون مُضمَّنة في مثل ذلك الصندوق أو التي تعتبر بنوداً أساساً. وبالرغم مما هو مذكور في الفقرة ٢٩، يجوز للمنشأة أن تختار قياس تلك العقارات باستخدام نموذج القيمة العادلة طبقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٤٠. ولأغراض هذا الاختيار، تشمل عقود التأمين عقود الاستثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "*عقود التأمين*" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

٢٩ب يجب على المنشأة معالجة العقارات التي يشغلها ملاكها والمقيسة باستخدام نموذج القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية عملاً بالفقرة ٢٩أ على أنها فئة منفصلة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

نموذج التكلفة

٣٠ **بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يُسجَّل بند العقارات والآلات والمعدات بتكلفته مطروحاً منها أي إهلاك متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة.**

نموذج إعادة التقويم

٣١ **بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يُسجَّل بند العقارات والآلات والمعدات، الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، بمبلغ إعادة التقويم، وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي إهلاك متراكم لاحق و أية خسائر هبوط لاحقة متراكمة. ويجب إجراء عمليات إعادة التقويم بانتظام كافٍ لضمان ألا يختلف المبلغ الدفتري بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي سيُحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير.**

٣٢-٣٣ [حُذفت]

٣٤ يعتمد تكرار عمليات إعادة التقويم على التغيرات في القيم العادلة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي يُعاد تقويمها. فعندما تختلف القيمة العادلة لأصل مُعاد تقويمه بشكل ذي أهمية نسبية عن مبلغه الدفتري، فعندئذ يكون من المطلوب إجراء إعادة تقويم آخر. وتتعرض بعض بنود العقارات والآلات والمعدات لتغيرات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة، وبالتالي تستلزم إعادة التقويم بشكل سنوي. وتُعد عمليات إعادة التقويم المتكررة تلك غير ضرورية لبنود العقارات والآلات والمعدات التي تحدث تغيرات ضئيلة فقط في قيمتها العادلة. وبدلاً من ذلك، قد يكون من الضروري أن يُعاد تقويم البند فقط كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ عندما يُعاد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات فإن المبلغ الدفتري لذلك الأصل يتم تعديله إلى المبلغ المعاد تقويمه. وفي تاريخ إعادة التقويم، تتم معالجة الأصل بإحدى الطريقتين الآتيتين:

(أ) تعديل إجمالي المبلغ الدفتري بطريقة تتسق مع إعادة تقويم المبلغ الدفتري للأصل. فعلى سبيل المثال، قد يتم إعادة عرض إجمالي المبلغ الدفتري بالرجوع إلى بيانات سوقية يمكن رصدها أو قد يتم إعادة عرضها بشكل تناسبي مع التغير في المبلغ الدفتري. ويتم تعديل الإهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقويم ليعادل الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل ومبلغه الدفتري بعد أن يؤخذ في الحسبان خسائر الهبوط المتراكمة؛ أو

(ب) استبعاد الإهلاك المتراكم مقابل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل.

ويُشكل مبلغ التعديل للإهلاك المتراكم جزءاً من الزيادة أو الانخفاض في المبلغ الدفتري الذي تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين ٣٩ و ٤٠.

٣٦ **إذا أُعيد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يُعاد تقويم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها ذلك الأصل.**

٣٧ فئة العقارات والآلات والمعدات هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. وفيما يلي أمثلة لفئات منفصلة:

(أ) الأراضي؛

(ب) الأراضي والمباني؛

(ج) الآلات؛

(د) السفن؛

(هـ) الطائرات؛

(و) السيارات؛

(ز) الأثاث والتجهيزات؛

(ح) المعدات المكتبية؛

(ط) النباتات المثمرة.

٣٨ يُعاد تقويم البنود ضمن أية فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات في وقتٍ واحدٍ لتجنب إعادة التقويم الانتقائي للأصول والتقرير في القوائم المالية عن مبالغ تُعد مزيجاً بين التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُعاد تقويم أية فئة من فئات الأصول على أساس دوري شريطة إنجاز إعادة تقويم فئة الأصول خلال فترة قصيرة وشريطة الحفاظ على مبالغ إعادة التقويم مُحدَّثة.

٣٩ **في حالة زيادة المبلغ الدفتري للأصل نتيجةً لإعادة تقويمه، فيجب إثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض إعادة التقويم". ومع ذلك، يجب إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي تعكس به انخفاضاً في إعادة تقويم نفس الأصل، سبق إثباته ضمن الربح أو الخسارة.**

٤٠ **في حالة انخفاض المبلغ الدفتري لأصل نتيجةً لإعادة تقويمه، فيجب إثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة. ومع ذلك، يجب إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أي رصيد دائن في فائض إعادة التقويم المتعلق بذلك الأصل. ويُقلص الانخفاض المُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.**

٤١ يمكن أن يُنقل فائض إعادة التقويم المُدرج ضمن حقوق الملكية فيما يتعلق ببند من بنود العقارات والآلات والمعدات بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة عندما يُلغى إثبات الأصل. وقد ينطوي ذلك على نقل الفائض بالكامل عندما يُسحب الأصل من الخدمة أو عندما يُستبعد. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُنقل بعض الفائض أثناء استخدام المنشأة للأصل. وفي مثل هذه الحالة، سيكون مبلغ الفائض المنقول هو الفرق بين الإهلاك على أساس المبلغ الدفتري المُعاد تقويمه للأصل والإهلاك على أساس التكلفة الأصلية للأصل. ولا تتم عمليات نقل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

٤٢ تُثبت آثار الضرائب على الدخل الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، ويُفصح عنها . إن وجدت . وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

الإهلاك

٤٣ **يجب أن يُهلك بشكل منفصل كل جزء من بند العقارات والآلات والمعدات تكون تكلفته كبيرة بالنسبة إلى إجمالي تكلفة البند.**

٤٤ تخصص المنشأة المبلغ المُثبت بشكل أولي فيما يتعلق بكل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات لأجزائه المهمة وتُهلك بشكل منفصل كل جزء من هذه الأجزاء. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن يتم إهلاك هيكل الطائرة ومحركات الطائرة بشكل منفصل. وبالمثل، إذا اقتنت المنشأة عقارات وآلات ومعدات تخضع لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة هي المؤجر، فقد يكون من المناسب أن تُهلك بشكل منفصل المبالغ المُنعكسة في تكلفة ذلك البند والتي يمكن عزوها إلى شروط الإيجار المواتية أو غير المواتية بالنسبة إلى شروط السوق.

٤٥ قد يكون لجزء مهم من أحد بنود العقارات والآلات والمعدات عمر إنتاجي وطريقة إهلاك هما نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإهلاك لجزء آخر مهم من ذلك البند نفسه. ويمكن عندئذٍ تجميع مثل هذه الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.

٤٦ بقدر الإهلاك المنفصل الذي تجريه المنشأة لبعض الأجزاء من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنها تهلك أيضاً بشكل منفصل المتبقي من البند. ويتكون المتبقي من البند من الأجزاء التي ليست لها أهمية بمفردها. وإذا كان لدى المنشأة توقعات متنوعة لهذه الأجزاء، فقد يكون من الضروري استخدام أساليب تقريب لإهلاك المتبقي بطريقة تعبّر بشكل صادق عن نمط الاستهلاك و/أو العمر الإنتاجي لأجزائه.

٤٧ قد تختار المنشأة أن تُهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليست لها تكلفة مهمة بالنسبة إلى إجمالي تكلفة البند.

٤٨ **يجب إثبات عبء الإهلاك لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يُضمَّن في المبلغ الدفتري لأصل آخر.**

٤٩ يُثبت عبء الإهلاك للفترة عادةً ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تُستخدم أحياناً المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في أصل ما في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، يشكل عبء الإهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويُضمَّن في مبلغه الدفتري. فعلى سبيل المثال، يُضمَّن إهلاك الآلات والمعدات الصناعية في تكاليف تحويل المخزون (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢). وبالمثل، قد يُضمَّن إهلاك العقارات والآلات والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة أصل غير ملموس مُثبت وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة".

المبلغ القابل للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠ **يجب أن يُخصص المبلغ القابل للإهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي.**

٥١ **يجب إعادة النظر في القيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وإذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة، فيجب المحاسبة عن التغيير (التغييرات) على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".**

٥٢ يُثبت الإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن مبلغه الدفتري، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تزيد عن مبلغه الدفتري. ولا ينفي إصلاح وصيانة الأصل الحاجة إلى إهلاكه.

٥٣ يُحدَّد المبلغ القابل للإهلاك للأصل بعد طرح قيمته المتبقية. وفي الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل غالباً غير مهمة، ولذلك لا تكون لها أهمية نسبية عند احتساب المبلغ القابل للإهلاك.

٥٤ قد تزيد القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ مساوٍ أو أكبر من المبلغ الدفتري للأصل. وإذا تحقق ذلك، يكون عبء الإهلاك للأصل صفراً ما لم تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ دون المبلغ الدفتري للأصل.

٥٥ يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ويتوقف إهلاك الأصل في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحتفظ به للبيع (أو يُدرج فيه الأصل ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، أو في التاريخ الذي يُلغى فيه إثبات الأصل، أي التاريخين أسبق. وبناءً عليه، لا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو عندما يُسحب من الخدمة ما لم يكن قد تم إهلاكه بالكامل. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يكون عبء الإهلاك صفراً، بموجب طرق الاستخدام الخاصة بالإهلاك، عندما لا يوجد أي إنتاج.

٥٦ تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل بشكل رئيسي من خلال استخدامه. وبالرغم من ذلك، ينتج عادةً عن عوامل أخرى، مثل التقادم الفني أو التجاري والبِلَى والتآكل حينما يبقى الأصل عاطلاً عن العمل، نقصان للمنافع الاقتصادية التي ربما كان يمكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تُؤخذ جميع العوامل الآتية في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(أ) الاستخدام المُتوقع للأصل. ويتم تقييم الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة الإنتاجية المتوقعة للأصل، أو إنتاجه الفعلي المُتوقع.

(ب) البلى والتآكل المادي المتوقع، والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد المناوبات التي سيُستخدم لها الأصل، وبرنامج الإصلاح والصيانة، والعناية بالأصل وصيانته حينما يكون عاطلاً عن العمل.

(ج) التقادم التقني أو التجاري الناشئ عن التغيرات أو التحسينات في الإنتاج، أو عن التغير في طلب السوق على مخرجات الأصل من منتجات أو خدمات. وقد تشير الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام الأصل إلى توقع التقادم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس انخفاضاً في المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل.

(د) القيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به.

٥٧ يُعرَّف العمر الإنتاجي للأصل في ضوء المنفعة المتوقعة من الأصل للمنشأة. فقد تنطوي سياسة المنشأة لإدارة الأصول على استبعاد الأصول بعد وقت محدد أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل. وبناءً عليه، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي. ويُعد تقدير العمر الإنتاجي للأصل مسألة اجتهادية تستند إلى التجارب السابقة للمنشأة مع أصول مشابهة.

٥٨ تُعد الأراضي والمباني أصلين قابلين للانفصال وتتم المحاسبة عنهما بشكل منفصل، حتى عندما يتم اقتناؤهما معاً. ومع بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المُستخدمة لطمر النفايات، فإن للأراضي عمر إنتاجي غير محدود وبناءً عليه لا يتم إهلاكها. أمّا المباني فلها عمر إنتاجي محدود وبناءً عليه تُعد أصولاً قابلة للإهلاك. ولا تؤثر الزيادة في قيمة الأراضي المشيد عليها مبنى على تحديد المبلغ القابل للإهلاك فيما يخص المبنى.

٥٩ إذا اشتملت تكلفة الأراضي على تكاليف التفكيك والإزالة وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية، فإن ذلك الجزء من أصل الأراضي يتم إهلاكه على مدى فترة المنافع التي يتم الحصول عليها بتكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، قد يكون للأراضي ذاتها عمر إنتاجي محدود، وفي تلك الحالة يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي ستُستمد منها.

طريقة الإهلاك

٦٠ **يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي يُتوقع أن تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.**

٦١ **يجب أن يُعاد النظر في طريقة الإهلاك المُطبقة على الأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وإذا تبين وجود تغير مهم في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فيجب تغيير الطريقة لتعكس النمط بعد التغير. ويجب أن يُحاسب عن مثل هذا التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.**

٦٢ يمكن أن تُستخدم طرق إهلاك متنوعة لتخصيص المبلغ القابل للإهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن الإهلاك بطريقة القسط الثابت عبء ثابت على مدى العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وينتج عن طريقة الرصيد المتناقص عبء متناقص على مدى العمر الإنتاجي. وينتج عن طريقة وحدات الإنتاج عبء يستند إلى الاستخدام أو المُخرج المتوقع. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس إلى أبعد حد النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل. وتُطبق تلك الطريقة بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يوجد تغير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

٦٢أ من غير المناسب استخدام طريقة إهلاك تعتمد على الإيرادات التي يتم توليدها بواسطة النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل. وبصورة عامة، تعكس الإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل عوامل أخرى بخلاف استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل. فعلى سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخرى وبأنشطة البيع والتغيرات في حجم المبيعات والأسعار. وقد يتأثر مكون السعر في الإيرادات بالتضخم، والذي ليس له تأثير على الطريقة التي تم بها استهلاك الأصل.

الهبوط

٦٣ لتحديد ما إذا كانت قد هبطت قيمة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإن المنشأة تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول". ويشرح ذلك المعيار كيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل، ومتى تُثبت خسارة هبوط، أو تعكس إثباتها.

٦٤ [حُذفت]

التعويض عن الهبوط

٦٥ **يجب أن يُدرج التعويض الذي يتم الحصول عليه من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها أو فُقدت أو تم التخلي عنها ضمن الربح أو الخسارة، وذلك عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.**

٦٦ يُعد الهبوط في قيم بنود العقارات والآلات والمعدات، أو خسائرها، والمطالبات بالتعويض المتعلقة بها، أو مدفوعات التعويض من قبل أطراف ثالثه، وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول بديلة، أحداثاً اقتصادية منفصلة ويُحاسب عنها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يُثبت الهبوط في قيم بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦؛

(ب) يتحدد، وفقاً لهذا المعيار، إلغاء إثبات بنود العقارات والآلات والمعدات المسحوبة من الخدمة أو المُستبعدة؛

(ج) يُدرج عند تحديد الربح أو الخسارة التعويض الذي يتم الحصول عليه من الأطراف الثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها أو فُقدت أو تم التخلي عنها، عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل؛

(د) تُحدَّد، وفقاً لهذا المعيار، تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات المُعادة لحالتها الأصلية أو المشتراة أو المنشأة على أنها أجزاء بديلة.

إلغاء الإثبات

٦٧ **يجب إلغاء إثبات المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات:**

(أ) عند استبعاده؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده.

٦٨ **عندما يُلغى إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، يجب أن يُدرج المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات البند ضمن الربح أو الخسارة (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز تصنيف المكاسب على أنها إيراد.**

٦٨أ وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة التي تقوم بشكل روتيني، في سياق أنشطتها العادية، ببيع بنود العقارات والآلات والمعدات التي كانت تحتفظ بها لتأجيرها للغير، أن تنقل مثل تلك الأصول إلى المخزون بمبلغها الدفتري عندما يُتوقف عن تأجيرها وتصبح مُحتفظاً بها للبيع. ويجب إثبات المتحصلات من بيع مثل تلك الأصول على أنها إيراد وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء". ولا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ عندما تُنقَل الأصول التي يُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال، إلى المخزون.

٦٩ يمكن أن يحدث الاستبعاد لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات بطرق متنوعة (مثلاً بالبيع أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي أو بالتبرع). ويكون تاريخ استبعاد بند العقارات والآلات والمعدات هو التاريخ الذي يكتسب فيه المستلم السيطرة على ذلك البند وفقاً للمتطلبات الخاصة بتحديد توقيت الوفاء بواجب الأداء الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد بالبيع وبإعادة الاستئجار.

٧٠ إذا أثبتت المنشأة، بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٧، ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من البند، فإنها عندئذ تلغي إثبات المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل بغض النظر عمّا إذا كان الجزء المُستبدل قد تم إهلاكه في السابق بشكل منفصل. أمّا إذا كان من غير الممكن عملياً للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل، فيمكنها أن تستخدم تكلفة الجزء البديل على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في وقت اقتنائه أو إنشائه.

٧١ **يجب أن يُحدَّد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والمبلغ الدفتري للبند.**

٧٢ يتم تحديد مبلغ العوض الذي سيتم تضمينه في المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب المحاسبة عن التغيرات اللاحقة في المبلغ المقدر للعوض المضمن في المكسب أو الخسارة، وفقاً لمتطلبات التغيرات في سعر المعاملة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

الإفصاح

٧٣ يجب أن تفصح القوائم المالية، لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، عمّا يلي:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ الدفتري؛

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة؛

(ج) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛

(د) إجمالي المبلغ الدفتري والإهلاك المتراكم (مجموعاً مع خسائر الهبوط المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة، تُظهر:

(١) الإضافات؛

(٢) الأصول المُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو المُدرجة في مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، والاستبعادات الأخرى؛

(٣) المُقتنيات من خلال عمليات تجميع أعمال؛

(٤) الزيادات أو الانخفاضات الناتجة عن عمليات إعادة التقويم بموجب الفقرات ٣١ و٣٩ و٤٠ وعن خسائر الهبوط المُثبتة أو المعكوسة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦؛

(٥) خسائر الهبوط المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦؛

(٦) خسائر الهبوط المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦؛

(٧) الإهلاك؛

(٨) صافي فروقات صرف العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المعدة للتقرير؛

(٩) التغيرات الأخرى.

٧٤ يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عمّا يلي:

(أ) وجود قيود على صك الملكية ومبالغ تلك القيود، والعقارات والآلات والمعدات المرهونة على أنها ضمان لالتزامات؛

(ب) مبلغ النفقات المُثبتة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أثناء إنشائه؛

(ج) مبلغ التعهدات التعاقدية فيما يخص اقتناء العقارات والآلات والمعدات.

٧٤أ يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عمّا يلي، في حالة عدم عرضه بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل:

(أ) مبلغ التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها أو فُقدت أو تم التخلي عنها، والذي أُدرج ضمن الربح أو الخسارة؛

(ب) مبالغ المتحصلات والتكاليف المدرجة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢٠أ والتي تتعلق بالبنود الناتجة التي لا تُعد من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، والبنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل التي تتضمن مثل هذه المتحصلات والتكاليف.

٧٥ يُعد اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي للأصول من الأمور الاجتهادية. ولذلك، يزود الإفصاح عن الطرق المُطبقة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإهلاك مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تسمح لهم بمراجعة السياسات المُختارة من قبل الإدارة، ويُمكِّن من إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى. ومن الضروري أيضاً لأسباب مشابهة أن يُفصح عمّا يلي:

(أ) الإهلاك خلال الفترة، سواءً المُثبت ضمن الربح أو الخسارة أو على أنه جزء من تكلفة أصول أخرى؛

(ب) الإهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

٧٦ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، تفصح المنشأة عن طبيعة وأثر التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له أثر في الفترة الحالية أو يُتوقع أن يكون له أثر في الفترات اللاحقة. وفيما يخص العقارات والآلات والمعدات، قد ينشأ مثل هذا الإفصاح عن التغييرات في تقديرات تتعلق بما يلي:

(أ) القيم المتبقية؛

(ب) التكاليف المقدرة لتفكيك أو إزالة بنود العقارات والآلات والمعدات أو إعادتها إلى حالتها الأصلية؛

(ج) الأعمار الإنتاجية؛

(د) طرق الإهلاك.

٧٧ في حالة عرض بنود العقارات والآلات والمعدات بمبالغ مُعاد تقويمها، فيجب أن يُفصح عمّا يلي بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣:

(أ) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(ب) ما إذا كان قد تم إشراك مُقيِّم مستقل؛

(ج)-(د) [حذفت]

(هـ) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو تم تسجيل الأصول بموجب نموذج التكلفة، وذلك لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات المعاد تقويمها؛

(و) فائض إعادة التقويم، مع الإشارة إلى التغير الذي شهدته الفترة وأي قيود مفروضة على توزيع الرصيد على المساهمين.

٧٨ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، تفصح المنشأة عن معلومات العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٣(هـ) (٤)–(٦).

٧٩ قد يجد مستخدمو القوائم المالية أيضاً المعلومات الآتية ملائمة لاحتياجاتهم:

(أ) المبلغ الدفتري للعقارات والآلات والمعدات العاطلة عن العمل بشكل مؤقت؛

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري لأي من العقارات والآلات والمعدات المُهلكة بالكامل والتي لا تزال قيد الاستخدام؛

(ج) المبلغ الدفتري للعقارات والآلات والمعدات التي سُحبت من الخدمة ولم تُصنَّف على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛

(د) القيمة العادلة للعقارات والآلات والمعدات عندما تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الدفتري، وذلك عند استخدام نموذج التكلفة؛

وبناءً عليه، تُشجَّع المنشآت على الإفصاح عن هذه المبالغ.

أحكام التحول

٨٠ يجب أن تُطبَّق بأثر مستقبلي، على المعاملات المستقبلية فقط، متطلبات الفقرات ٢٤–٢٦ المتعلقة بالقياس الأولي لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات المُقتناة في معاملة لتبادل الأصول.

٨٠أ تم تعديل الفقرة ٣٥ بموجب "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠-٢٠١٢". ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على جميع عمليات إعادة التقويم المثبتة في الفترات السنوية التي تبدأ في تاريخ التطبيق الأولي لذلك التعديل أو بعده، وفي الفترة السنوية التي تسبقها مباشرة. ويجوز للمنشأة أيضاً عرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها ليست مطالبة بذلك. وفي حال قيام المنشأة بعرض معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بوضوح المعلومات التي لم يتم تعديلها، وبيان أنه تم عرضها على أساس مختلف وشرح ذلك الأساس.

٨٠ب في فترة التقرير التي يُطبَّق فيها لأول مرة الإصدار "الزراعة: النباتات المثمرة (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٤١)"، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ للفترة الحالية. ولكن يجب على المنشأة عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ لكل فترة سابقة معروضة.

٨٠ج قد تختار المنشأة أن تقيس بنداً من بنود النباتات المثمرة بقيمته العادلة في بداية أسبق فترة معروضة في القوائم المالية لفترة التقرير التي طبقت فيها المنشأة لأول مرة الإصدار "الزراعة: النباتات المثمرة (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٤١)" وأن تستخدم تلك القيمة العادلة باعتبارها تكلفتها المفترضة في ذلك التاريخ. ويجب إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والقيمة العادلة في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في بداية أسبق فترة معروضة.

٨٠د أدى التعديل الصادر في مايو ٢٠٢٠ بعنوان "العقارات والآلات والمعدات - المتحصلات قبل الاستخدام المستهدف" إلى تعديل الفقرتين ١٧ و٧٤ وإضافة الفقرتين ٢٠أ و٧٤أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي، ولكن فقط على بنود العقارات والآلات والمعدات التي تم إيصالها إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة في أو بعد بداية أسبق فترة معروضة في القوائم المالية تطبق فيها المنشأة التعديلات لأول مرة. ويجب على المنشأة إثبات الأثر التراكمي لتطبيق التعديلات بشكل أولي على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في بداية تلك الفترة الأسبق المعروضة.

تاريخ السريان

٨١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٨١أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرة ٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٨١ب عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدَّل الفقرات ٣٩ و٤٠ و٧٣(هـ)(٤). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٨١ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٤٤. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق التعديل لتلك الفترة الأسبق.

٨١د عُدِّلت الفقرتان ٦ و٦٩ وأُضيفت الفقرة ٦٨أ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تطبق في نفس الوقت التعديلات ذات الصلة على المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية".

٨١هـ عُدِّلت الفقرة ٥ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً التعديلات على الفقرات ٨، و٩،

و٢٢، و٥٣، و٥٣أ، و٥٣ب، و٥٤، و٥٧، و٨٥ب من المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ في الوقت نفسه. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة وتعريف المبلغ الممكن استرداده الواردين في الفقرة ٦، وعدل الفقرات ٢٦ و٣٥ و٧٧، وحذف الفقرتين ٣٢ و٣٣. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٨١ز عدلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩–٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة ٨. ويجب على المنشأة أن تطبق بأثر رجعي ذلك التعديل وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ح عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٣٥ وأضافت الفقرة ٨٠أ. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ط عدل الإصدار "توضيح الطرق المقبولة للإهلاك والاستنفاد" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨)، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥٦ وأضاف الفقرة ٦٢أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٦٨أ و٦٩ و٧٢. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٨١ك عدل الإصدار "الزراعة: النباتات المثمرة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٤١)، الصادر في يونيو ٢٠١٤، الفقرات ٣ و٦ و٣٧ وأضاف الفقرات ٢٢أ و٨٠ب و٨٠ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، باستثناء ما تم تحديده في الفقرة ٨٠ج.

٨١ل حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرتين ٤ و٢٧ وعدّل الفقرات ٥، و١٠، و٤٤، و٦٨-٦٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٨١م أضاف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرتين ٢٩أ و٢٩ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٨١ن أدّى التعديل الصادر في مايو ٢٠٢٠ بعنوان "العقارات والآلات والمعدات - المتحصلات قبل الاستخدام المستهدف" إلى تعديل الفقرتين ١٧ و٧٤ وإضافة الفقرات ٢٠أ و٧٤أ و٨٠د. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب الإصدارات الأخرى

٨٢ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المُنقح في ١٩٩٨).

٨٣ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٦ "تكاليف تعديل البرمجيات القائمة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٤ "العقارات والآلات والمعدات. التعويض عن الهبوط في قيمة البنود أو عن فقدانها"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٣ "العقارات والآلات والمعدات. تكاليف الفحص الرئيسي أو الإصلاح الشامل".

المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٨ (إضافة):

...

العائد على أصول الخطة هو الفائدة وتوزيعات الأرباح والدخل الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها:

(أ) أية تكاليف لإدارة أصول الخطة؛

(ب) أية زكاة وضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

سبب الإضافة:

تم توسيع تعريف "العائد على أصول الخطة" ليشمل الإشارة إلى الزكاة باعتبارها مصروفاً للشركات السعودية.

١٣٠ (إضافة):

١٣٠ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأية زكاة وضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المُستخدمة لقياس واجب المنافع المحددة (الفقرة ٧٦). ولا تُطرَح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول الخطة.

سبب الإضافة:

أُضيفت الإشارة إلى الزكاة باعتبارها مصروفاً للشركات السعودية.

١٤٢أ (إضافة فقرة):

١٤٢أ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ١٤٢، وذلك لاشتراط إفصاح المنشأة عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية. وسبب الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية على قرارات المستثمرين في المملكة

المعيار الدولي للمحاسبة ١٩
منافع الموظفين

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن منافع الموظفين والإفصاح عنها. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تُثبت:

(أ) التزاماً عندما يُقدم الموظف خدمة مقابل حصوله على منافع الموظفين التي ستُدفع في المستقبل؛

(ب) مصروفاً عندما تستهلك المنشأة المنفعة الاقتصادية الناشئة عن خدمة مُقدمة من موظف مقابل حصوله على منافع الموظفين.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبّق صاحب العمل هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع منافع الموظفين، باستثناء تلك التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم".**

٣ لا يتناول هذا المعيار التقرير من قبل خطط منافع الموظفين (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد").

٤ تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار تلك التي يتم تقديمها:

(أ) بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين المنشأة وموظفين منفردين أو مجموعات من الموظفين أو ممثلين عنهم؛ أو

(ب) بموجب متطلبات تشريعية، أو من خلال ترتيبات داخل الصناعة، تكون المنشآت مُطالبة بموجبها بالاشتراك في خطط وطنية أو خطط للدولة أو خطط أخرى متعددة أصحاب العمل؛ أو

(ج) من خلال تلك الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها واجب ضمني. وينشأ عن الممارسات غير الرسمية واجب ضمني عندما لا يكون لدى المنشأة أي بديل واقعي آخر سوى أن تدفع منافع الموظفين. ومن أمثلة الواجب الضمني هو ما يكون عندما يتسبب تغيير في ممارسات المنشأة غير الرسمية في ضرر غير مقبول بعلاقتها مع الموظفين.

٥ تشمل منافع الموظفين:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، إذا كان من المتوقع تسويتها بشكلٍ كاملٍ قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها، ومن أمثلتها ما يلي:

(١) الأجور والرواتب واشتراكات التأمينات الاجتماعية؛

(٢) الإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة؛

(٣) المشاركة في الأرباح والمكافآت؛

(٤) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة، مثل ما يلي:

(١) منافع التقاعد (مثل المعاشات والمدفوعات التي تؤدى على دفعة واحدة عند التقاعد)؛

(٢) المنافع الأخرى بعد انتهاء الخدمة، مثل التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، مثل:

(١) الغيابات طويلة الأجل المدفوعة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي؛

(٢) منافع مرور فترة طويلة محددة أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

(٣) منافع العجز طويل الأجل؛

(د) منافع إنهاء الخدمة.

٦ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إمّا للموظفين أو لمن يعولون أو للمستفيدين منهم، ويمكن تسويتها بمدفوعات (أو بتقديم سلع أو خدمات) تُؤدَّى إمّا بشكل مباشر إلى الموظفين، أو إلى أزواجهم أو أطفالهم أو غيرهم ممن يعولون، أو إلى آخرين مثل شركات التأمين.

٧ قد يقدم الموظف خدمات للمنشأة على أساس دوام كامل أو دوام جزئي أو على أساس دائم أو عرضي أو مؤقت. ولغرض هذا المعيار، يشمل الموظفون أعضاء مجلس الإدارة وموظفي الإدارة الآخرين.

التعريفات

٨ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

تعريفات منافع الموظفين

منافع الموظفين **هي جميع أشكال العوض الذي تقدمه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون أو لإنهاء الخدمة.**

منافع الموظفين قصيرة الأجل **هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة) التي يُتوقع تسويتها بشكلٍ كاملٍ قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.**

منافع ما بعد انتهاء الخدمة **هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تصبح مستحقة الدفع بعد انتهاء الخدمة.**

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل **هي جميع منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة ومنافع إنهاء الخدمة.**

منافع إنهاء الخدمة **هي منافع الموظفين المُقدمة في مقابل إنهاء خدمة موظف نتيجةً لأي مما يلي:**

(أ) قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو

(ب) قرار الموظف بقبول عرض للحصول على منافع في مقابل إنهاء الخدمة.

التعريفات المتعلقة بتصنيف الخطط

خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة **هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد انتهاء الخدمة لموظف واحد أو أكثر.**

الخطط ذات الاشتراكات المحددة **هي خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة التي تدفع بموجبها المنشأة اشتراكات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها أي واجب نظامي أو ضمني بدفع اشتراكات إضافية في حال عدم احتفاظ الصندوق بأصول تكفي لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمات الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة.**

الخطط ذات المنافع المحددة **هي خطط لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة بخلاف الخطط ذات الاشتراكات المحددة.**

الخطط متعددة أصحاب العمل **هي خطط ذات اشتراكات محددة (بخلاف خطط الدولة) أو خطط ذات منافع محددة (بخلاف خطط الدولة):**

(أ) تُجمّع الأصول التي تسهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة واحدة؛

(ب) وتستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أن مستويات تلك الاشتراكات والمنافع يتم تحديدها دون النظر لهوية المنشأة التي يعمل بها الموظفون المعنيون.

التعريفات المتعلقة بصافي التزام (أصل) المنافع المحددة

صافي التزام (أصل) المنافع المحددة هو العجز أو الفائض، مُعدلاً تبعاً لأي آثار لتقييد صافي أصل منافع محددة بالحد الأعلى للأصل.

العجز أو الفائض هو:

(أ) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة مطروحاً منه

(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت).

الحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متاحة في شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية للخطة.

القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة هي القيمة الحالية، دون طرح أي من أصول الخطة، للمدفوعات المستقبلية المتوقعة اللازمة لتسوية الواجب الناتج عن خدمات الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة.

أصول الخطة تشمل:

(أ) الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛

(ب) وثائق التأمين المُؤهلة.

الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل هي أصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للنقل المُصدرة من قبل المنشأة المعدة للتقرير):

(أ) تحتفظ بها منشأة (صندوق) منفصلة نظاماً عن المنشأة المعدة للتقرير وتوجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛

(ب) تكون متاحة لتُستخدم فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، ولا تكون متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقرير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للتقرير، إلا إذا:

(١) كانت أصول الصندوق المتبقية كافية للوفاء بجميع الواجبات التي على الخطة أو المنشأة المعدة للتقرير فيما يتعلق بمنافع الموظفين؛ أو

(٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للتقرير لتعويضها عن منافع الموظفين التي دُفعت بالفعل.

وثيقة تأمين مؤهلة هي وثيقة تأمين[١] يصدرها مُؤمِّن ليس بطرف ذي علاقة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة") بالمنشأة المعدة لتقرير، إذا كانت المتحصلات من الوثيقة:

(أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة ذات منافع محددة؛

(ب) غير متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقرير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها للمنشأة المعدة للتقرير، إلا في إحدى حالتين:

(١) أن تمثل المتحصلات أصولاً فائضة لا تتطلبها الوثيقة للوفاء بجميع واجبات منافع الموظفين المتعلقة بها؛ أو

(٢) أن يتم رد تلك المتحصلات إلى المنشأة المعدة للتقرير لتعويضها عن منافع الموظفين التي دُفعت بالفعل.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

---

[١] ليس من الضروري أن تكون وثيقة التأمين المؤهلة عقد تأمين، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين".

التعريفات المتعلقة بتكلفة المنفعة المحددة

تكلفة الخدمة تشمل:

(أ) *تكلفة الخدمة الحالية*، وهي الزيادة في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، نتيجة خدمة الموظف خلال الفترة الحالية؛

(ب) *تكلفة الخدمة السابقة*، وهي التغير في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة المتعلق بخدمات الموظفين في فترات سابقة، والناتج عن تعديل في الخطة (استحداث أو سحب أو تغيير في الخطة ذات المنافع المحددة) أو تقليص (تخفيض كبير من جانب المنشأة في عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة)؛

(ج) أي مكسب أو خسارة من التسوية.

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة هو التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المنافع المحددة الناشئ عن مرور الوقت.

نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، تشمل:

(أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية؛

(ب) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة؛

(ج) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

المكاسب والخسائر الاكتوارية هي التغيرات في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، الناتجة عن:

(أ) التعديلات بناءً على و اقع التجربة (آثار الفروقات بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛

(ب) آثار التغيرات في الافتراضات الاكتوارية.

العائد على أصول الخطة هو الفائدة وتوزيعات الأرباح والدخل الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها:

(أ) أية تكاليف لإدارة أصول الخطة؛

(ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

التسوية هي المعاملة التي تزيل جميع الواجبات النظامية أو الضمنية الإضافية لجزء من، أو لجميع، المنافع المُقدمة بموجب خطة ذات منافع محددة، بخلاف دفع المنافع المحددة في شروط الخطة والمُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية إلى الموظفين أو بالنيابة عنهم.

منافع الموظفين قصيرة الأجل

٩ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنوداً مثل ما يلي، إذا كان يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها:

(أ) الأجور والرواتب واشتراكات التأمينات الاجتماعية؛

(ب) الإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة؛

(ج) المشاركة في الأرباح والمكافآت؛

(د) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

١٠ لا يلزم المنشأة أن تُعيد تصنيف منفعة موظف قصيرة الأجل إذا تغيرت بشكل مؤقت توقعات المنشأة لتوقيت تسويتها. وبالرغم من ذلك، فإذا تغيرت خصائص المنفعة (مثل تغير المنفعة من منفعة غير تراكمية إلى منفعة تراكمية) أو إذا لم يكن تغير التوقعات المتعلقة بتوقيت التسوية مؤقتاً، فحينذاك تأخذ المنشأة في الحسبان ما إذا كانت المنفعة لا تزال تستوفي تعريف منافع الموظفين قصيرة الأجل.

الإثبات والقياس

جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل

١١ عندما يقدم موظف خدمة للمنشأة خلال فترة محاسبية، يجب على المنشأة أن تُثبت المبلغ غير المخصوم لمنافع الموظف قصيرة الأجل المُتوقع أن تُدفع في مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنه التزام (مصروف مستحق)، بعد طرح أي مبلغ دُفع بالفعل. وإذا كان المبلغ المدفوع بالفعل يزيد عن المبلغ غير المخصوم للمنافع، فيجب على المنشأة أن تُثبت تلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مسبق الدفع) بقدر ما سيؤدي الدفع المسبق، على سبيل المثال، إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد للنقد.

(ب) على أنه مصروف، ما لم يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي أو يسمح بتضمين المنافع في تكلفة أصل (انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات").

١٢ توضح الفقرات ١٣، و١٦ و١٩ كيف يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ١١ على منافع الموظف قصيرة الأجل التي في شكل خطط لحالات الغياب المدفوعة وخطط المشاركة في الأرباح وخطط المكافآت.

الغيابات قصيرة الأجل المدفوعة

١٣ يجب على المنشأة أن تثبت التكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي في شكل غيابات مدفوعة بموجب الفقرة ١١ كما يلي:

(أ) في حالة الغيابات المدفوعة التراكمية، عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد رصيدهم من الغيابات المدفوعة المستقبلية.

(ب) في حالة الغيابات المدفوعة غير التراكمية، عندما تحدث الغيابات.

١٤ قد تدفع المنشأة للموظفين مقابل الغياب لأسباب متنوعة من بينها العطلات والمرض والعجز قصير الأجل، ورعاية الأمومة أو الأبوة، وخدمة هيئة المحلفين والخدمة العسكرية. ويندرج رصيد الغيابات المدفوعة تحت صنفين:

(أ) تراكمية؛

(ب) غير تراكمية.

١٥ الغيابات المدفوعة التراكمية هي تلك التي تُرحَّل ويمكن أن تُستخدم في الفترات المستقبلية إذا لم يُستخدم رصيد الفترة الحالية بالكامل. وقد تكون الغيابات المدفوعة التراكمية إمّا مُكسِبة (وبعبارة أخرى، يحق للموظفين الحصول على دفعة نقدية عن الرصيد غير المستخدم عند ترك المنشأة)، أو غير مُكسِبة (عندما لا يحق للموظفين الحصول على دفعة نقدية عن الرصيد غير المستخدم عند ترك المنشأة). وينشأ واجب عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد رصيدهم من الغيابات المدفوعة المستقبلية. ويوجد الواجب، ويُثبت، حتى ولو كانت الغيابات المدفوعة غير مُكسِبة، على الرغم من احتمالية ترك الموظفين للمنشأة قبل أن يستخدموا رصيداً متراكماً غير مُكسِب يؤثر على قياس ذلك الواجب.

١٦ يجب على المنشأة أن تقيس التكلفة المتوقعة للغيابات المدفوعة التراكمية على أنها المبلغ الإضافي الذي تتوقع المنشأة أن تدفعه نتيجةً للرصيد غير المستخدم والذي تراكم في نهاية فترة التقرير.

١٧ تقيس الطريقة المحددة في الفقرة السابقة الواجب بمبلغ المدفوعات الإضافية التي يُتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة تراكم المنفعة. وفي كثيرٍ من الحالات، قد لا يلزم المنشأة أن تجري عمليات حسابية مفصّلة لتقدير أنه لا يوجد واجب ذو أهمية نسبية للغيابات المدفوعة غير

المستخدمة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يكون الواجب عن إجازة مرضية ذا أهمية نسبية فقط إذا كان هناك تفهم رسمي أو غير رسمي بأنه يمكن أخذ الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة على أنها إجازة سنوية مدفوعة.

مثال يوضح الفقرتين ١٦ و١٧
لدى منشأة ١٠٠ موظف، يحق لكل منهم الحصول على إجازة مرضية مدفوعة لمدة خمسة أيام عمل كل سنة. ويمكن أن تُرحَّل الإجازات المرضية غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. كما أن الإجازة المرضية تؤخذ أولاً من رصيد السنة الحالية، ثم من أي رصيد مُرحل من السنة السابقة (أساس الوارد أخيراً صادر أولاً). وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١، كان متوسط الرصيد غير المستخدم يومين لكل موظف. وتتوقع المنشأة، على أساس التجربة السابقة التي يُتوقع أن تستمر، أن ٩٢ موظفاً لن يأخذوا أكثر من خمسة أيام إجازة مرضية مدفوعة في ٢٠×٢، وأن الثمانية موظفين المتبقيين سوف يأخذون في المتوسط ستة أيام ونصف لكلٍ منهم.
تتوقع المنشأة أنها ستدفع أجر إجازة مرضية لاثني عشر يوماً إضافياً نتيجةً للرصيد غير المستخدم الذي تراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ (يوم ونصف لكل موظف من ثمانية موظفين). وبناءً عليه، تثبت المنشأة التزاماً يعادل أجر إجازة مرضية لاثني عشر يوماً.

١٨ لا تُرحَّل الغيابات المدفوعة غير التراكمية: فهي تنقضي إذا لم يُستخدَم رصيد الفترة الحالية بالكامل ولا تمنح الموظفين الحق في الحصول على دفعة نقدية عن الرصيد غير المستخدم عند ترك المنشأة. وهذا عادةً هو حال أجر الإجازة المرضية (طالما أن الرصيد السابق غير المستخدم لا يُزيد الرصيد المستقبلي)، وإجازات رعاية الأمومة أو الأبوة، والغيابات المدفوعة لخدمة هيئة المحلفين أو الخدمة العسكرية. ولا تثبت المنشأة التزاماً أو مصروفاً حتى وقت الغياب، لأن خدمة الموظف لا تُزيد مبلغ المنفعة.

خطط المشاركة في الأرباح وخطط المكافآت

١٩ يجب على المنشأة أن تُثبت التكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الأرباح ومدفوعات المكافآت بموجب الفقرة ١١ فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة واجب قائم نظامي أو ضمني بأن تؤدي مثل هذه المدفوعات نتيجةً لأحداث سابقة؛

(ب) يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للواجب.

ولا يتحقق وجود الواجب القائم إلا عندما لا يكون لدى المنشأة أي بديل و اقعي آخر سوى أن تؤدي المدفوعات.

٢٠ بموجب بعض خطط المشاركة في الأرباح، يحصل الموظفون على نصيب من الأرباح فقط إذا ظلوا مع المنشأة لفترة محددة. وينشأ عن مثل هذه الخطط واجب ضمني عندما يقوم الموظفون بتأدية الخدمة التي تُزيد المبلغ الذي سيُدفع لهم إذا ظلوا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة. ويعكس قياس هذه الواجبات الضمنية احتمال أن بعض الموظفين قد يتركون المنشأة دون استلام مدفوعات المشاركة في الأرباح.

مثال يوضح الفقرة ٢٠
تتطلب خطة المشاركة في الأرباح أن تدفع المنشأة نسبة محددة من ربحها السنوي للموظفين الذين يخدمون طوال السنة. وإذا لم يغادر أي موظف خلال السنة، فإن مجموع مدفوعات المشاركة في الأرباح للسنة سيبلغ ٣% من الربح. وتقدر المنشأة أن معدل دوران الموظفين سيخفِّض المدفوعات إلى ٢,٥% من الربح.
تثبت المنشأة التزاماً ومصروفاً يعادل ٢,٥ % من الربح.

٢١ قد لا يكون على المنشأة أي واجب نظامي بدفع مكافآت. ومع ذلك، ففي بعض الحالات، يكون من بين الممارسات المعتادة للمنشأة أن تقوم بدفع مكافآت. وفي مثل هذه الحالات، يكون على المنشأة واجب ضمني لأنه ليس لدى المنشأة أي بديل واقعي آخر سوى أن تدفع المكافآت. ويعكس قياس الواجب الضمني احتمال أن بعض الموظفين قد يتركون المنشأة دون استلام المكافأة.

٢٢ يمكن للمنشأة أن تجري تقديراً يمكن الاعتماد عليه لواجبها النظامي أو الضمني بموجب خطة المشاركة في الربح أو خطة المكافآت فقط عندما:

(أ) تنطوي الشروط الرسمية للخطة على صيغة رياضية لتحديد مبلغ المنفعة؛ أو

(ب) تحدد المنشأة المبالغ التي ستُدفع قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار؛ أو

(ج) تقدم الممارسة السابقة دليلاً واضحاً على مبلغ الواجب الضمني للمنشأة.

٢٣ ينتج واجب بموجب خطط المشاركة في الأرباح وخطط المكافآت عن خدمة الموظف وليس عن معاملة مع ملاك المنشأة. ومن ثمّ، لا تثبت المنشأة تكلفة خطط المشاركة في الأرباح وخطط المكافآت على أنها توزيع للربح وإنما على أنها مصروف.

٢٤ إذا لم يكن من المتوقع تسوية مدفوعات المشاركة في الأرباح والمكافآت بشكلٍ كاملٍ قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فإن تلك المدفوعات تُعد من منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (انظر الفقرات ١٥٣-١٥٨).

الإفصاح

٢٥ رغم أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظفين قصيرة الأجل، فإن المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي قد تتطلب تقديم إفصاحات عنها. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ إفصاحات عن منافع الموظفين المقدمة لكبار موظفي الإدارة. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" الإفصاح عن مصروف منافع الموظفين.

منافع ما بعد انتهاء الخدمة: تمييز الخطط ذات الاشتراكات المحددة عن الخطط ذات المنافع المحددة

٢٦ تشمل منافع ما بعد انتهاء الخدمة بنوداً مثل ما يلي:

(أ) منافع التقاعد (مثل المعاشات والمدفوعات التي تؤدى على دفعة واحدة عند التقاعد)؛

(ب) المنافع الأخرى بعد انتهاء الخدمة، مثل التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة.

يُطلق على الترتيبات التي تقدم المنشأة بموجبها منافع ما بعد انتهاء الخدمة اسم خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة. وتطبق المنشأة هذا المعيار على جميع مثل هذه الترتيبات سواءً كانت تنطوي على تعيين منشأة منفصلة لاستلام الاشتراكات ودفع المنافع أم لا.

٢٧ تُصنَّف خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة إمّا على أنها خطط ذات اشتراكات محددة، أو خطط ذات منافع محددة، بناءً على الجوهر الاقتصادي للخطة الذي يتم استنباطه من أحكام الخطة وشروطها الرئيسية.

٢٨ بموجب الخطط ذات الاشتراكات المحددة، يقتصر الواجب النظامي أو الضمني للمنشأة على المبلغ الذي توافق على أن تسهم به في الصندوق. وبالتالي، يُحدَّد مبلغ منافع ما بعد انتهاء الخدمة الذي يستلمه الموظف بمبلغ الاشتراكات التي تدفعها المنشأة (وربما أيضاً التي يدفعها الموظف) لخطة منافع ما بعد انتهاء الخدمة أو لشركة التأمين، بالإضافة إلى العوائد الاستثمارية الناشئة عن الاشتراكات. وبالتالي، تقع المخاطر الاكتوارية (المتمثلة في أن المنافع ستكون أقل من المتوقع) والمخاطر الاستثمارية (المتمثلة في أن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية للوفاء بالمنافع المتوقعة)، في جوهرها، على الموظف.

٢٩ من أمثلة الحالات التي لا يقتصر فيها واجب المنشأة على المبلغ الذي توافق على أن تسهم به في الصندوق هو ما يكون عندما تتحمل المنشأة واجباً نظامياً أو ضمنياً من خلال:

(أ) صيغة رياضية لاحتساب منافع الخطة ولا تكون تلك الصيغة الرياضية مرتبطة فقط بمبلغ الاشتراكات وإنما تتطلب أن تقدم المنشأة اشتراكات إضافية إذا كانت الأصول غير كافية للوفاء بالمنافع وفق الصيغة الرياضية لاحتساب منافع الخطة؛ أو

(ب) ضمان عائد محدد على الاشتراكات، سواءً بشكلٍ غير مباشر من خلال خطة أو بشكلٍ مباشر؛ أو

(ج) تلك الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها واجب ضمني. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ واجب ضمني عندما تكون هناك سابقة للمنشأة في زيادة المنافع لموظفين سابقين لمواكبة التضخم حتى ولو لم يكن هناك واجب نظامي على المنشأة لتقوم بذلك.

٣٠ بموجب الخطط ذات المنافع المحددة:

(أ) واجب المنشأة هو أن توفر المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛

(ب) تقع المخاطر الاكتوارية (المتمثلة في أن المنافع ستكلف أكثر من المتوقع) والمخاطر الاستثمارية، في جوهرها، على المنشأة. فإذا كانت التجارب الاكتوارية أو الاستثمارية السابقة أسوأ من المتوقع، فقد يزيد واجب المنشأة.

٣١ توضح الفقرات ٣٢-٤٩ التمييز بين الخطط ذات الاشتراكات المحددة والخطط ذات المنافع المحددة في سياق الخطط متعددة أصحاب العمل والخطط ذات المنافع المحددة التي تقسّم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة وخطط الدولة والمنافع المؤمن عليها.

الخطط متعددة أصحاب العمل

٣٢ يجب على المنشأة أن تصنف الخطة متعددة أصحاب العمل على أنها خطة ذات اشتراكات محددة أو خطة ذات منافع محددة وفقاً لأحكام الخطة (بما في ذلك أي واجب ضمني يتجاوز الشروط الرسمية).

٣٣ إذا شاركت المنشأة في خطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل، فما لم تنطبق الفقرة ٣٤، يجب عليها أن تقوم بما يلي:

(أ) أن تحاسب عن حصتها المتناسبة من واجب المنافع المحددة وأصول الخطة والتكاليف المرتبطة بالخطة بنفس طريقة المحاسبة عن أية خطة أخرى ذات منافع محددة؛

(ب) أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٣٥-١٤٨ (باستثناء الفقرة ١٤٨(د)).

٣٤ عندما لا تتوفر معلومات كافية لاستخدام المحاسبة عن المنافع المحددة لخطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل، يجب على المنشأة:

(أ) أن تحاسب عن الخطة وفقاً للفقرتين ٥١ و٥٢ كما لو كانت خطة ذات اشتراكات محددة؛

(ب) أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨.

٣٥ فيما يلي مثال لخطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل:

(أ) تُموَّل الخطة على أساس الدفع أولاً بأول: تُحدد الاشتراكات بالمستوى الذي يتوقع أنه سيكون كافياً لدفع المنافع التي تصبح واجبة الدفع في الفترة نفسها؛ وسوف تُدفع المنافع المستقبلية المكتسبة خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية؛

(ب) وتُحدَّد منافع الموظفين في الخطة بطول مدة خدمتهم ولا توجد للمنشآت المشتركة أية وسائل واقعية للانسحاب من الخطة بدون دفع اشتراك مقابل المنافع التي اكتسبها الموظفون حتى تاريخ الانسحاب. وينشأ عن مثل هذه الخطة مخاطر اكتوارية للمنشأة: إذا كانت التكلفة النهائية للمنافع المكتسبة بالفعل في نهاية فترة التقرير أكبر من المُتوقع، سيكون على المنشأة إمّا أن تزيد اشتراكاتها أو أن تقنع الموظفين بأن يقبلوا تخفيضاً في المنافع. لذلك، تُعد مثل هذه الخطة خطة ذات منافع محددة.

٣٦ متى توفرت معلومات كافية عن خطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل، فإن المنشأة تحاسب عن حصتها المتناسبة في واجب المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة ما بعد انتهاء الخدمة المرتبطة بالخطة بنفس طريقة المحاسبة عن أية خطة أخرى ذات منافع محددة. وبالرغم من ذلك، فقد لا تكون المنشأة قادرة على أن تحدد نصيبها من المركز المالي الأساس للخطة ومن أداء الخطة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكلٍ كافٍ لأغراض المحاسبة. وقد يحدث هذا في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت الخطة تعرِّض المنشآت المشتركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى، ونتيجة لذلك لا يوجد أساس ثابت ويمكن الاعتماد عليه لتخصيص الواجب وأصول الخطة والتكلفة لكل منشأة بعينها من المنشآت المشتركة في الخطة؛ أو

(ب) إذا لم تكن المنشأة قادرة على الوصول إلى معلومات كافية عن الخطة لاستيفاء متطلبات هذا المعيار.

في تلك الحالات، تحاسب المنشأة عن الخطة كما لو كانت خطة ذات اشتراكات محددة وتُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨.

٣٧ قد يوجد اتفاق تعاقدي بين الخطة متعددة أصحاب العمل والمشتركين فيها، ويحدد ذلك الاتفاق الكيفية التي سيتم بها توزيع الفائض في الخطة على المشتركين (أو الكيفية التي سيتم بها سد العجز). ويجب على المشترك في خطة متعددة أصحاب العمل تنطوي على اتفاق يقضي

بالمحاسبة عن الخطة على أنها خطة ذات اشتراكات محددة وفقاً للفقرة ٣٤، أن يثبت الأصل أو الالتزام الذي ينشأ عن الاتفاق التعاقدي، وأن يثبت الدخل أو المصروف الناتج ضمن الربح أو الخسارة.

مثال يوضح الفقرة ٣٧
تشارك منشأة في خطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل وتلك الخطة لا تُعِدّ لنفسها تقويمات على أساس المعيار الدولي للمحاسبة ١٩. وبناءً عليه، تحاسب المنشأة عن الخطة كما لو كانت خطة ذات اشتراكات محددة. ويُظهِر تقويم للتمويل لم يتم وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ عجزاً في الخطة قدره ١٠٠ مليون وحدة عملة[أ]. وقد وافقت الخطة بموجب عقد على جدول زمني للاشتراكات مع أصحاب العمل المشتركين في الخطة ومن شأن هذا الجدول الزمني أن يزيل العجز على مدى السنوات الخمس التالية. ويبلغ مجموع مساهمات المنشأة بموجب العقد ٨ ملايين وحدة عملة.
تثبت المنشأة التزاماً للاشتراكات المعدلة تبعاً للقيمة الزمنية للنقود ومصروفاً مساوياً لذلك ضمن الربح أو الخسارة.
(أ) في هذا المعيار، تُقوَّم المبالغ النقدية بـ "وحدات عملة".

٣٨ تتميز الخطط متعددة أصحاب العمل عن خطط الإدارة الجماعية. فخطة الإدارة الجماعية ليست سوى تجميع لخطط خاصة بأصحاب عمل منفردين جرى تجميعها للسماح لأصحاب العمل المشتركين بأن يجمّعوا أصولهم لأغراض استثمارية وأن يخفّضوا تكاليف إدارة الاستثمار والإشراف عليه، ولكن مطالبات أصحاب العمل المختلفين يتم الفصل فيما بينها لمنفعة موظفيهم فحسب. ولا تشكّل خطط الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات تكون متاحة بسهولة لمعالجتها بنفس طريقة معالجة أية خطة أخرى لصاحب عمل منفرد، ولأن مثل هذه الخطط لا تُعرّض المنشآت المشتركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى. وتتطلب التعريفات الواردة في هذا المعيار من المنشأة أن تصنّف خطة الإدارة الجماعية على أنها خطة ذات اشتراكات محددة أو خطة ذات منافع محددة وفقاً لشروط الخطة (بما في ذلك أي واجب ضمني يتجاوز الشروط الرسمية).

٣٩ **عند تحديد توقيت إثبات، وكيفية قياس، التزام يتعلق بإنهاء خطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل، أو بانسحاب المنشأة من خطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل، يجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".**

الخطط ذات المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة

٤٠ لا تُعد الخطط ذات المنافع المحددة التي تقسّم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة، على سبيل المثال، منشأة أم ومنشآتها التابعة، خطط متعددة أصحاب العمل.

٤١ يجب على المنشأة المشتركة في مثل هذه الخطة أن تحصل على معلومات عن الخطة ككل مقيسة وفقاً لهذا المعيار على أساس الافتراضات التي تنطبق على الخطة ككل. وإذا كان هناك اتفاق تعاقدي أو سياسة مُعلنه لتحميل منشآت بعينها في المجموعة صافي تكلفة المنافع المحددة للخطة ككل مقيسة وفقاً لهذا المعيار، فيجب على المنشأة أن تثبت، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، صافي تكلفة المنافع المحددة المُحمَّلة على هذا النحو. وإذا لم يكن هناك مثل هذا الاتفاق أو السياسة، فيجب إثبات صافي تكلفة المنافع المحددة في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية لمنشأة المجموعة التي تُعد نظامياً صاحب العمل الراعي للخطة. ويجب على المنشآت الأخرى في المجموعة أن تثبت، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، تكلفة مساوية لاشتراكها مستحق الدفع خلال الفترة.

٤٢ تُعد المشاركة في مثل هذه الخطة معاملة مع طرف ذي علاقة لكل منشأة فردية في المجموعة. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تفصح، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٩.

خطط الدولة

٤٣ **يجب على المنشأة أن تحاسب عن خطة الدولة بنفس طريقة المحاسبة عن الخطة متعددة أصحاب العمل (انظر الفقرات ٣٢-٣٩).**

٤٤ تُوضع خطط الدولة بموجب تشريع لتشمل جميع المنشآت (أو جميع المنشآت في تصنيف معين، على سبيل المثال، صناعة محددة)، وتتولى إدارتها الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال، هيئة مستقلة تم إنشاؤها خصيصاً لهذا الغرض) لا تخضع لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للتقرير. وتقدم بعض الخطط الموضوعة من قبل المنشأة منافع إلزامية، كبديل للمنافع التي كانت ستشملها في ظروف أخرى خطة الدولة، ومنافع اختيارية إضافية. ولا تُعد مثل هذه الخطط خطط دولة.

٤٥ تُوصف خطط الدولة بأنها ذات منافع محددة أو ذات اشتراكات محددة، بناءً على واجب المنشأة بموجب الخطة. وتُموَّل العديد من خطط الدولة على أساس الدفع أولاً بأول: حيث تُحدد الاشتراكات بالمستوى الذي يُتوقع أنه سيكون كافياً لدفع المنافع المطلوبة التي تصبح واجبة الدفع في الفترة نفسها؛ وسيتم دفع المنافع المستقبلية المُكتسبة خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية. ومع ذلك، ففي معظم خطط الدولة لا تتحمل المنشأة أي واجب نظامي أو ضمني بأن تدفع تلك المنافع المستقبلية: فواجبها الوحيد هو أن تدفع الاشتراكات عندما تصبح واجبة الدفع وإذا توقفت المنشأة عن توظيف الأعضاء في خطة الدولة، فلن يكون عليها أي واجب بأن تدفع المنافع التي اكتسبها موظفوها في السنوات السابقة. ولهذا السبب، تُعرَّف خطط الدولة عادةً بأنها خطط ذات اشتراكات محددة. ولكن عندما تكون خطة الدولة خطة ذات منافع محددة، فإن المنشأة تطبق الفقرات ٣٢-٣٩.

المنافع المؤمن عليها

٤٦ **قد تقوم المنشأة بدفع أقساط تأمين لتمويل خطة لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة. ويجب على المنشأة أن تُعالج مثل هذه الخطة على أنها خطة ذات اشتراكات محددة إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل (سواءً بشكل مباشرٍ أو غير مباشر من خلال الخطة) واجباً نظامياً أو ضمنياً إمّا:**

(أ) **بأن تدفع منافع الموظفين بشكل مباشر عندما تصبح واجبة الدفع؛ أو**

(ب) **بأن تدفع مبالغ إضافية إذا كان المؤمِّن لا يدفع جميع منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة.**

وإذا أبقت المنشأة على مثل هذا الواجب النظامي أو الضمني، فيجب عليها أن تعالج الخطة على أنها خطة ذات منافع محددة.

٤٧ لا يلزم أن تكون للمنافع المؤمن عليها بموجب وثيقة تأمين علاقة مباشرة أو تلقائية بواجب المنشأة فيما يخص منافع الموظفين. وتخضع خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة، التي تنطوي على وثائق تأمين، لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل كما هو شأن الخطط المُموَّلة الأخرى.

٤٨ عندما تمول المنشأة واجب منافع ما بعد انتهاء الخدمة عن طريق الاشتراك في وثيقة تأمين تُبقي المنشأة بموجبها (سواءً بشكل مباشر، أو غير مباشر من خلال الخطة، أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية، أو من خلال علاقة أحد الأطراف ذات العلاقة مع المؤمِّن) على واجب نظامي أو ضمني، فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى أن يكون ترتيباً ذا اشتراكات محددة. وممّا يستتبعه ذلك أن المنشأة:

(أ) تحاسب عن وثيقة التأمين المؤهلة على أنها أصل للخطة (انظر الفقرة ٨)؛

(ب) تُثبت وثائق التأمين الأخرى على أنها حقوق في التعويض من طرف آخر (إذا كانت الوثائق تستوفي الضابط الوارد في الفقرة ١١٦).

٤٩ عندما تكون وثيقة التأمين باسم مشترك محدد في الخطة أو مجموعة محددة من المشتركين في الخطة وليس على المنشأة أي واجب نظامي أو ضمني بأن تغطي أية خسارة على الوثيقة، فإن المنشأة لا يكون عليها أي واجب بدفع المنافع إلى الموظفين ويتحمل المؤمِّن وحده مسئولية دفع المنافع. ويُعدّ دفع الأقساط الثابتة بموجب مثل هذه العقود، في جوهره، تسوية لواجب منافع الموظفين، وليس استثماراً للوفاء بالواجب. وبالتالي، لم يعد للمنشأة أي أصل أو التزام. وبناءً عليه، تُعالج المنشأة مثل هذه المدفوعات على أنها اشتراكات في خطة ذات اشتراكات محددة.

منافع ما بعد انتهاء الخدمة: الخطط ذات الاشتراكات المحددة

٥٠ تتسم المحاسبة عن الخطط ذات الاشتراكات المحددة بالبساطة لأن واجب المنشأة المعدة للتقرير يتحدد لكل فترة بالمبالغ التي سيُسهَم بها لتلك الفترة. وبالتالي، لا يتطلب قياس الواجب أو المصروف افتراضات اكتوارية ولا يوجد احتمال لتحقيق أي مكسب أو خسارة اكتوارية.

وعلاوة على ذلك، تُقَاس الواجبات على أساس غير مخصوم، إلا عندما لا يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

الإثبات والقياس

٥١ **عندما يكون الموظف قد قدم خدمة للمنشأة خلال فترة، فيجب على المنشأة أن تثبت الاشتراك مستحق الدفع للخطة ذات الاشتراكات المحددة مقابل تلك الخدمة:**

(أ) **على أنه التزام (مصروف مستحق)، بعد طرح أي اشتراك دُفع بالفعل. وإذا كان الاشتراك المدفوع بالفعل يزيد عن الاشتراك واجب الدفع مقابل الخدمة قبل نهاية فترة التقرير، فيجب على المنشأة أن تثبت تلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مسبق الدفع) بقدر ما سيؤدي الدفع المسبق، على سبيل المثال، إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد للنقد.**

(ب) **على أنه مصروف، ما لم يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي أو يسمح بتضمين الاشتراك في تكلفة أصل (انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦).**

٥٢ **عندما لا يُتوقع تسوية الاشتراكات في الخطة ذات الاشتراكات المحددة بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فيجب خصم الاشتراكات باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٣.**

الإفصاح

٥٣ **يجب على المنشأة أن تُفصح عن المبلغ المُثبت على أنه مصروف للخطط ذات الاشتراكات المحددة.**

٥٤ تفصح المنشأة، متى تطلب ذلك المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤، عن المعلومات المتعلقة بالاشتراكات المدفوعة للخطط ذات الاشتراكات المحددة فيما يخص كبار موظفي الإدارة.

منافع ما بعد انتهاء الخدمة: الخطط ذات المنافع المحددة

٥٥ تتسم المحاسبة عن الخطط ذات المنافع المحددة بالتعقيد لأن قياس الواجب والمصروف يتطلب افتراضات اكتوارية ويوجد احتمال لتحقيق مكاسب وخسائر اكتوارية. وعلاوة على ذلك، تُقاس الواجبات على أساس مخصوم؛ لأنها قد تُسوَّى بعد عدة سنوات من قيام الموظفين بتقديم الخدمة المتعلقة بها.

الإثبات والقياس

٥٦ قد تكون الخطط ذات المنافع المحددة غير مُموَّلة، أو قد تكون مُموَّلة بشكل كلي أو جزئي بالاشتراكات التي تدفعها المنشأة، وأحياناً موظفوها، إلى منشأة أو صندوق يكون منفصلاً بشكل نظامي عن المنشأة المعدة للتقرير، وتُدفع منه منافع الموظفين. ولا يعتمد دفع المنافع المموَّلة عندما تصبح واجبة الدفع فقط على المركز المالي للصندوق وأدائه الاستثماري ولكن أيضاً على قدرة المنشأة واستعدادها لسد أي عجز في أصول الصندوق. ومن ثمّ، فإن المنشأة تضمن في حقيقة الأمر تغطية المخاطر الاكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالخطة. وبالتالي، ليس بالضرورة أن يكون المصروف المُثبت لخطة ذات منافع محددة هو مبلغ الاشتراك واجب الدفع خلال الفترة.

٥٧ تنطوي المحاسبة من قبل المنشأة عن الخطط ذات المنافع المحددة على الخطوات الآتية:

(أ) تحديد العجز أو الفائض. وينطوي هذا على ما يلي:

(١) استخدام أسلوب اكتواري، طريقة وحدة الإضافة المتوقعة، لإجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للتكلفة النهائية التي تتحملها المنشأة فيما يخص المنفعة التي اكتسبها الموظفون مقابل خدمتهم في الفترة الحالية والفترات السابقة (انظر الفقرات ٦٧-٦٩). ويتطلب هذا من المنشأة أن تحدد مقدار المنفعة التي يمكن عزوها للفترة الحالية والفترات السابقة (انظر الفقرات ٧٠-٧٤) وأن تُجري تقديرات (افتراضات اكتوارية) حول المتغيرات السكانية (مثل معدل

دوران الموظفين ومعدل الوفيات)، والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المنفعة (انظر الفقرات ٧٥-٩٨).

(٢) خصم تلك المنفعة لتحديد القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٧-٦٩ و٨٣-٨٦).

(٣) طرح القيمة العادلة لأي من أصول الخطة (انظر الفقرات ١١٣-١١٥) من القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

(ب) تحديد مبلغ صافي التزام (أصل) المنافع المحددة على أنه مبلغ العجز أو الفائض المُحدد في البند (أ)، مُعدلاً تبعاً لأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة ٦٤).

(ج) تحديد المبالغ التي ستُثبت ضمن الربح أو الخسارة:

(١) تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٧٠-٧٤ والفقرة ١٢٢أ).

(٢) تكلفة أية خدمة سابقة والمكسب أو الخسارة عند التسوية (انظر الفقرات ٩٩-١١٢).

(٣) صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات ١٢٣-١٢٦).

(د) تحديد نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، التي سيتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر، ويشمل ذلك:

(١) المكاسب والخسائر الاكتوارية (انظر الفقرتين ١٢٨ و١٢٩)؛

(٢) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة ١٣٠)؛

(٣) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة ٦٤)، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

متى كان للمنشأة أكثر من خطة واحدة ذات منافع محددة، فإن المنشأة تطبق هذه الإجراءات لكل خطة ذات أهمية نسبية بشكل منفصل.

٥٨ **يجب على المنشأة أن تحدد صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بانتظام كافٍ بحيث لا تختلف المبالغ المُثبتة في القوائم المالية بشكل ذي أهمية نسبية عن المبالغ التي ستُحدد في نهاية فترة التقرير.**

٥٩ يشجِّع هذا المعيار المنشأة، ولكنه لا يطالبها، بأن تُشرك اكتوارياً مؤهلاً في قياس جميع واجبات منافع ما بعد انتهاء الخدمة ذات الأهمية النسبية. ولأسباب عملية، يمكن للمنشأة أن تطلب من اكتواري مؤهل إجراء تقويم مُفصَّل للواجب قبل نهاية فترة التقرير. ومع ذلك، تُحدَّث نتائج هذا التقويم بأية معاملات ذات أهمية نسبية وبالتغيرات الأخرى ذات الأهمية النسبية في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق ومعدلات الفائدة) حتى نهاية فترة التقرير.

٦٠ في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريباً يمكن الاعتماد عليه للعمليات الحسابية المُفصّلة الموضحة في هذا المعيار.

المحاسبة عن الواجب الضمني

٦١ **يجب على المنشأة أن تحاسب ليس فقط عن واجبها النظامي بموجب الشروط الرسمية لخطة ذات منافع محددة، و إنما أيضاً عن أي واجب ضمني ينشأ عن ممارسات المنشأة غير الرسمية. وينشأ عن الممارسات غير الرسمية واجب ضمني عندما لا يكون لدى المنشأة أي بديل و اقعي آخر سوى أن تدفع منافع الموظفين. ومن أمثلة الواجب الضمني هو ما يكون عندما يتسبب تغيير في ممارسات المنشأة غير الرسمية في إلحاق ضرر غير مقبول بعلاقتها مع الموظفين.**

٦٢ قد تسمح الشروط الرسمية لخطة ذات منافع محددة للمنشأة بإنهاء واجبها بموجب الخطة. ومع ذلك، يصعب عادةً على المنشأة أن تُنهي واجبها بموجب الخطة (بدون دفع) إذا كان من المقرر أن تبقي على الموظفين. وبناءً عليه، فما لم يثبت عكس ذلك، تفترض المحاسبة عن منافع ما بعد انتهاء الخدمة أن المنشأة التي تَعِد حالياً بتقديم مثل هذه المنافع سوف تستمر في القيام بذلك على مدى الفترة المتبقية من الحياة العملية للموظفين.

قائمة المركز المالي

٦٣ **يجب على المنشأة أن تثبت صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في قائمة المركز المالي.**

٦٤ **عندما يكون لدى المنشأة فائض في خطة ذات منافع محددة، يجب عليها أن تقيس صافي أصل المنافع المحددة بأحد ما يلي، أيهما أقل:**

(أ) **الفائض في خطة المنافع المحددة؛**

(ب) **الحد الأعلى للأصل، مُحدداً باستخدام معدل الخصم المُحدد في الفقرة ٨٣.**

٦٥ قد ينشأ صافي أصل منافع محددة عندما تكون الخطة ذات المنافع المحددة قد تم تمويلها بأكثر مما يجب أو عندما تنشأ مكاسب اكتوارية. وفي مثل هذه الحالات، تثبت المنشأة صافي أصل منافع محددة لأن:

(أ) المنشأة تسيطر على مورد، وهو القدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛

(ب) تلك السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (الاشتراكات المدفوعة من جانب المنشأة والخدمة المقدمة من جانب الموظفين)؛

(ج) هناك منافع اقتصادية مستقبلية متاحة للمنشأة في شكل تخفيض في الاشتراكات المستقبلية أو استرداد لنقد، سواءً بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لخطة أخرى تواجه عجزاً. والحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لتلك المنافع المستقبلية.

الإثبات والقياس: القيمة الحالية لواجبات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٦ قد تتأثر التكلفة النهائية لخطة ذات منافع محددة بمتغيرات عديدة، مثل الرواتب النهائية، ومعدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات، واشتراكات الموظفين واتجاهات التكلفة الطبية. فالتكلفة النهائية للخطة تكون غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا لفترة طويلة من الوقت. ولقياس القيمة الحالية لواجبات منافع ما بعد انتهاء الخدمة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، فإنه من الضروري:

(أ) أن تُطبَّق طريقة تقويم اكتواري (انظر الفقرات ٦٧-٦٩)؛

(ب) أن تُعزى المنفعة لفترات الخدمة (انظر الفقرات ٧٠-٧٤)؛

(ج) أن تُوضع افتراضات اكتوارية (انظر الفقرات ٧٥-٩٨).

طريقة التقويم الاكتواري

٦٧ **يجب على المنشأة أن تستخدم طريقة وحدة الإضافة المتوقعة لتحديد القيمة الحالية لواجباتها من المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها و أيضاً تكلفة الخدمة السابقة، عند الاقتضاء.**

٦٨ تَعتبِر طريقة وحدة الإضافة المتوقعة (تُعرف أحياناً بطريقة المنافع المستحقة بالتناسب مع الخدمة، أو بطريقة المنفعة/سنوات الخدمة) أنه ينشأ عن كل فترة خدمة وحدة إضافية من رصيد المنافع (انظر الفقرات ٧٠-٧٤) وتقيس كل وحدة بشكل منفصل لتراكم الواجب النهائي (انظر الفقرات ٧٥-٩٨).

مثال يوضح الفقرة ٦٨
يجب دفع منفعة على دفعة واحدة عند إنهاء الخدمة بنسبة ١% من الراتب النهائي عن كل سنة خدمة. وكان الراتب في السنة ١ هو ١٠٠٠٠ وحدة عملة ويُفترض أن يزيد الراتب بنسبة ٧% (نسبة مركبة) كل سنة. ويبلغ معدل الخصم المستخدم ١٠% للسنة. ويظهر الجدول أدناه كيفية تراكم الواجب لموظف يُتوقع أن يترك المنشأة في نهاية السنة ٥، بافتراض أنه لا توجد تغيرات في الافتراضات الاكتوارية. وللتبسيط، يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافي اللازم لإظهار أثر احتمال أن الموظف قد يترك المنشأة في تاريخ أسبق أو تاريخ تالٍ.

السنة	١	٢	٣	٤	٥
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
المنفعة المعزوة إلى:					
- السنوات السابقة	٠	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
- السنة الحالية (١% من الراتب النهائي)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
- السنوات الحالية والسابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الواجب الافتتاحي	-	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بنسبة ١٠%	-	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الواجب الختامي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

إيضاح:

١. *الواجب الافتتاحي هو القيمة الحالية للمنفعة المعزوة للسنوات السابقة.*

٢. *تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة المعزوة للسنة الحالية.*

٣. *الواجب الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة المعزوة للسنوات الحالية والسابقة.*

٦٩ تخصم المنشأة كامل الواجب الخاص بمنافع ما بعد انتهاء الخدمة، حتى ولو كان يُتوقع تسوية جزء من الواجب قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير.

عزو المنفعة لفترات الخدمة

٧٠ **عند قيام المنشأة بتحديد القيمة الحالية لواجباتها من المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وتكلفة الخدمة السابقة عند الاقتضاء، يجب على المنشأة أن تعزو المنفعة لفترات الخدمة بموجب الصيغة الرياضية لاحتساب منافع الخطة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت خدمة الموظف في السنوات التالية ستؤدي إلى ارتفاع مستوى المنفعة بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات السابقة، فيجب على المنشأة أن تعزو المنفعة على أساس قسط ثابت ابتداءً من:**

(أ) **التاريخ الذي تؤدي فيه خدمة الموظف لأول مرة إلى منافع بموجب الخطة (سواءً كانت المنافع مشروطة بخدمة إضافية أو لا)، وحتى**

(ب) **التاريخ الذي ستؤدي فيه الخدمة الإضافية من جانب الموظف إلى مبلغ غير ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب الخطة، بخلاف ما ينتج عن زيادات الراتب اللاحقة.**

٧١ تتطلب طريقة وحدة الإضافة المتوقعة من المنشأة أن تعزو المنفعة للفترة الحالية (لتحديد تكلفة الخدمة الحالية) وللفترة الحالية والفترات السابقة (لتحديد القيمة الحالية لواجبات المنافع المحددة). وتقوم المنشأة بعزو المنفعة للفترات التي ينشأ فيها الواجب بتقديم منافع ما بعد انتهاء الخدمة. وينشأ ذلك الواجب عندما يقدم الموظفون خدمات في مقابل منافع ما بعد انتهاء الخدمة التي تتوقع المنشأة أن تدفعها في

فترات التقرير المستقبلية. وتسمح الأساليب الاكتوارية للمنشأة بأن تقيس ذلك الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتبرير إثبات التزام.

أمثلة توضح الفقرة ٧١	
١	تقدم خطة ذات منافع محددة منفعة على دفعة واحدة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة عن كل سنة خدمة مستحقة الدفع عند التقاعد.
	تُعزى منفعة قدرها ١٠٠ وحدة عملة لكل سنة. وتكون تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لـ ١٠٠ وحدة عملة. وتكون القيمة الحالية لواجب المنفعة المحددة هي القيمة الحالية لـ ١٠٠ وحدة عملة مضروبة في عدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة التقرير.
	إذا كانت المنفعة مستحقة الدفع مباشرة عندما يترك الموظف المنشأة، فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لواجب المنفعة المحددة تعكسان التاريخ الذي يتوقع أن يترك الموظف المنشأة فيه. ولذلك، ونظراً لأثر الخصم، فإنها تكون أقل من المبالغ التي كانت ستُحدد إذا ترك الموظف المنشأة في نهاية فترة التقرير.
٢	تقدم خطة معاشاً شهرياً بنسبة ٠,٢% من الراتب النهائي عن كل سنة خدمة، ويكون المعاش مستحق الدفع من عمر ٦٥.
	تُعزى لكل سنة خدمة، منفعة تساوي القيمة الحالية، في تاريخ التقاعد المتوقع، لمعاش شهري بنسبة ٠,٢% من الراتب النهائي المقدر مستحق الدفع من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع. وتكون تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنفعة. وتكون القيمة الحالية لواجب المنفعة المحددة هي القيمة الحالية لمدفوعات المعاش الشهري بنسبة ٠,٢% من الراتب النهائي، مضروبة في عدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة التقرير. وتُخصم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لواجب المنفعة المحددة لأن مدفوعات المعاش تبدأ عند عمر ٦٥.

٧٢ تُنشئ خدمة الموظف واجباً بموجب الخطط ذات المنافع المحددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالعمل المستقبلي (وبعبارة أخرى، لم تُكتسب بعد). وتُنشئ خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب واجباً ضمنياً، لأنه، في نهاية كل فترة من فترات التقرير التالية، يتم تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التي سيكون من الواجب على الموظف أن يقدمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة. وعند قياس واجبها من المنافع المحددة، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال أن بعض الموظفين قد لا يستوفون أياً من متطلبات الاكتساب. وبالمثل، ورغم أن بعض منافع ما بعد انتهاء الخدمة، على سبيل المثال المنافع الطبية ما بعد انتهاء الخدمة، تصبح مستحقة الدفع فقط إذا وقع حدث محدد بعد انتهاء عمل الموظف، فإن واجباً ينشأ عندما يقدم الموظف الخدمة التي ستمنحه استحقاق الحصول على المنفعة إذا وقع الحدث المحدد. ويؤثر احتمال وقوع الحدث المحدد على قياس الواجب، ولكنه لا يحدد وجود الواجب من عدمه.

أمثلة توضح الفقرة ٧٢	
١	تدفع خطةٌ منفعةً قدرها ١٠٠ وحدة عملة عن كل سنة خدمة. وتُكتسب المنافع بعد عشر سنوات من الخدمة.
	تُعزى منفعة قدرها ١٠٠ وحدة عملة لكل سنة. وفي كل سنة من العشر سنوات الأولى، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للواجب احتمال أن الموظف قد لا يستكمل سنوات الخدمة العشر.
٢	تدفع خطةٌ منفعةً قدرها ١٠٠ وحدة عملة عن كل سنة خدمة، باستثناء الخدمة قبل عمر ٢٥. وتُكتسب المنافع مباشرة.
	لا تُعزى منفعة للخدمة قبل عمر ٢٥؛ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة). وتُعزى منفعة قدرها ١٠٠ وحدة عملة لكل سنة تالية.

٧٣ يزيد الواجب حتى التاريخ الذي لن تؤدي فيه الخدمة الإضافية من جانب الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ولذلك، تُعزى جميع المنافع للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ أو قبله. وتُعزى المنفعة لفترات محاسبية بعينها بموجب الصيغة الرياضية لاحتساب منافع الخطة. ومع ذلك، فإذا كانت خدمة الموظف في السنوات الأخيرة ستؤدي إلى ارتفاع مستوى المنفعة بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات الأولى، فإن المنشأة تعزو المنفعة على أساس قسط ثابت حتى التاريخ الذي لن تؤدي فيه الخدمة الإضافية من جانب الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. وذلك لأن خدمة الموظف طوال الفترة بكاملها ستؤدي في النهاية إلى منفعة بذلك المستوى الأعلى.

أمثلة توضح الفقرة ٧٣

١ تدفع خطة منفعة على دفعة واحدة بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة، تُكتسب بعد عشر سنوات من الخدمة. ولا تقدم الخطة أية منفعة إضافية للخدمة اللاحقة.

تُعزى منفعة قدرها ١٠٠ وحدة عملة (١٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ١٠) لكل سنة من العشر سنوات الأولى.

وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة من العشر سنوات الأولى احتمال أن الموظف قد لا يستكمل سنوات الخدمة العشر. ولا تُعزى أية منفعة للسنوات اللاحقة.

٢ تدفع خطةٌ منفعة تقاعد على دفعة واحدة بمبلغ ٢٠٠٠ وحدة عملة لجميع الموظفين الذين لا يزالون يعملون عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة، أو الذين لا يزالون يعملون عند عمر ٦٥، بغض النظر عن طول مدة خدمتهم.

للموظفين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥، تؤدي الخدمة إلى منافع بموجب الخطة عند عمر ٣٥ (قد يترك موظف المنشأة عند عمر ٣٠ ويعود عند عمر ٣٣، بدون أي أثر لذلك على مبلغ المنافع أو توقيتها). وتلك المنافع مشروطة بالخدمة الإضافية. ولن تؤدي أيضاً الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. وفيما يخص هؤلاء الموظفين، تعزو المنشأة منفعة قدرها ١٠٠ وحدة عملة (٢٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ وحتى ٥٥.

وللموظفين الذين يلتحقون بالعمل عند عمر يتراوح بين ٣٥ و٤٥، لن تؤدي الخدمة بعد عشرين سنة إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. وفيما يخص هؤلاء الموظفين، تعزو المنشأة منفعة قدرها ١٠٠ وحدة عملة (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من العشرين سنة الأولى.

وللموظف الذي يلتحق بالعمل عند عمر ٥٥، لن تؤدي الخدمة بعد عشر سنوات إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. وفيما يخص هذا الموظف، تعزو المنشأة منفعة قدرها ٢٠٠ وحدة عملة (٢٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ١٠) لكل سنة من العشر سنوات الأولى.

ولجميع الموظفين، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للواجب احتمال أن الموظف قد لا يستكمل فترة الخدمة اللازمة.

٣ تعوّض خطة طبية لما بعد انتهاء الخدمة عن ٤٠% من التكاليف الطبية التي يتحملها الموظف بعد انتهاء الخدمة إذا ترك الموظف المنشأة بعد أكثر من عشر سنين وأقل من عشرين سنة من الخدمة، و٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك الموظف المنشأة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر.

بموجب الصيغة الرياضية لاحتساب منافع الخطة، تعزو المنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسومة على ١٠) إلى كل سنة من العشر سنوات الأولى و١% (١٠% مقسومة على ١٠) إلى كل سنة من العشر سنوات الثانية. وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال أن الموظف قد لا يستكمل فترة الخدمة اللازمة لاكتساب جزء من المنافع، أو المنافع جميعها. وفيما يخص الموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة خلال عشر سنوات، لا تُعزى أية منفعة.

٤ تُعوِّض خطة طبية لما بعد انتهاء الخدمة عن ١٠% من التكاليف الطبية التي يتحملها الموظف بعد انتهاء الخدمة إذا ترك الموظف المنشأة بعد أكثر من عشر سنين وأقل من عشرين سنة من الخدمة، و٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك الموظف المنشأة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر.

تؤدي الخدمة في السنوات الأخيرة إلى ارتفاع مستوى المنفعة بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات الأولى. ولذلك، ففيما يخص الموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة بعد عشرين سنة أو أكثر، تعزو المنشأة منفعة على أساس قسط ثابت بموجب الفقرة ٧١. ولن تؤدي الخدمة بعد عشرين سنة إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ولذلك، تبلغ المنفعة المعزوة لكل سنة من العشرين سنة الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على عشرين).

وفيما يخص الموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة بين عشر سنين وعشرين سنة، تبلغ المنفعة المعزوة لكل سنة من العشر سنوات الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة.

وفيما يخص هؤلاء الموظفين، لا تُعزى أية منفعة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المُقدر لترك المنشأة.

وفيما يخص الموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة خلال عشر سنوات، لا تُعزى أية منفعة.

٧٤ متى كان مبلغ المنفعة نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة من الخدمة، فإن زيادات الراتب المستقبلية ستؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب القائم مقابل الخدمة قبل نهاية فترة التقرير، ولكنها لا تُنشئ واجباً إضافياً. ومن ثمّ:

(أ) لغرض الفقرة ٧٠(ب)، لا تؤدي زيادات الراتب إلى منافع إضافية، بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛

(ب) يكون مبلغ المنفعة المعزو لكل فترة نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

مثال يوضح الفقرة ٧٤

يحق للموظفين الحصول على منفعة بنسبة ٣% من الراتب النهائي لكل سنة من الخدمة قبل عمر ٥٥.

تُعزى منفعة بنسبة ٣% من الراتب النهائي المُقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥. وهذا هو التاريخ الذي لن تؤدي فيه الخدمة الإضافية من جانب الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب الخطة. ولا تُعزى أية منفعة للخدمة بعد ذلك العمر.

الافتراضات الاكتوارية

٧٥ **يجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة ومتو افقة مع بعضها.**

٧٦ تُعد الافتراضات الاكتوارية أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد انتهاء الخدمة. وتشمل الافتراضات الاكتوارية:

(أ) افتراضات سكانية عن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعولون) المؤهلين للحصول على المنافع. وتتعامل الافتراضات السكانية مع أمور مثل:

(١) معدل الوفيات (انظر الفقرتين ٨١ و٨٢)؛

(٢) معدلات دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكر؛

(٣) نسبة أعضاء الخطة الذي يعولون أشخاصاً سيصبحون مؤهلين للحصول على المنافع؛

(٤) نسبة أعضاء الخطة الذين سيختارون كل خيار من خيارات أشكال الدفع المتاحة بموجب شروط الخطة؛

(٥) معدلات المطالبة بموجب الخطط الطبية.

(ب) افتراضات مالية تتعامل مع بنود مثل:

(١) معدل الخصم (انظر الفقرات ٨٣-٨٦)؛

(٢) مستويات المنافع، باستثناء أية تكلفة للمنافع سيتم الوفاء بها من قبل الموظفين، والراتب المستقبلي (انظر الفقرات ٨٧-٩٥)؛

(٣) في حالة المنافع الطبية، التكاليف الطبية المستقبلية، بما في ذلك تكاليف معالجة المطالبات (أي التكاليف التي سيتم تحملها في معالجة المطالبات والفصل فيها، بما في ذلك الرسوم النظامية وأتعاب الخبراء في مثل تلك المطالبات) (انظر الفقرات ٩٦-٩٨)؛

(٤) الضرائب مستحقة الدفع من قبل الخطة على الاشتراكات المتعلقة بالخدمة قبل تاريخ التقرير، أو على المنافع الناتجة عن تلك الخدمة.

٧٧ تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة عندما لا تكون متساهلة ولا متحفظة إلى حدٍ بعيدٍ.

٧٨ تكون الافتراضات الاكتوارية متوافقة مع بعضها إذا كانت تعكس العلاقات الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم ومعدلات زيادة الرواتب ومعدلات الخصم. فعلى سبيل المثال، جميع الافتراضات التي تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات المتعلقة بمعدلات الفائدة وزيادات الرواتب والمنافع) في أية فترة مستقبلية بعينها تفترض مستوى التضخم نفسه في تلك الفترة.

٧٩ ما لم تكن التقديرات بقيم حقيقية (معدلة تبعاً للتضخم) يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر، تحدد المنشأة معدل الخصم والافتراضات المالية الأخرى بقيم اسمية (مُعلنة)، على سبيل المثال، في اقتصاد ذي تضخم جامح (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح")، أو متى كانت المنفعة مرتبطة بمؤشر وتوجد سوق عميقة للسندات المرتبطة بالمؤشر بنفس العملة ولنفس المدة.

٨٠ **يجب أن تستند الافتراضات المالية إلى توقعات السوق، في نهاية فترة التقرير، للفترة التي ستُسوى خلالها الواجبات.**

الافتراضات الاكتوارية: معدل الوفيات

٨١ **يجب على المنشأة أن تحدد افتراضاتها لمعدل الوفيات بالرجوع إلى أفضل تقديراتها لمعدل وفيات أعضاء الخطة أثناء مدة عملهم وبعدها.**

٨٢ لتقدير التكلفة النهائية للمنفعة، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات المتوقعة في معدل الوفيات، على سبيل المثال، بتعديل جداول معدل الوفيات القياسية بالتقديرات المتعلقة بتحسن معدل الوفيات.

الافتراضات الاكتوارية: معدل الخصم

٨٣ **يجب تحديد المعدل المُستخدم لخصم واجبات منافع ما بعد انتهاء الخدمة (المُمولة وغير المُمولة على السواء) بالرجوع إلى عائدات السوق في نهاية فترة التقرير على السندات التجارية عالية الجودة. وفيما يخص العملات التي لا يوجد لها سوق عميقة لمثل هذه السندات التجارية عالية الجودة، يجب أن تُستخدم عائدات السوق (في نهاية فترة التقرير) على السندات الحكومية المقوَّمة بتلك العملة. ويجب أن تتفق عملة السندات التجارية أو السندات الحكومية، ومدتها، مع عملة واجبات منافع ما بعد انتهاء الخدمة، ومدتها المُقدَّرة.**

٨٤ يُعد معدل الخصم أحد الافتراضات الاكتوارية التي لها أثر ذو أهمية نسبية. ويعكس معدل الخصم القيمة الزمنية للنقود ولكن لا يعكس المخاطر الاكتوارية أو الاستثمارية. وعلاوة على ذلك، لا يعكس معدل الخصم مخاطر الائتمان الخاصة بمنشأة محددة والتي يتحملها دائنو المنشأة، ولا يعكس مخاطر أن التجربة الفعلية المستقبلية قد تختلف عن الافتراضات الاكتوارية.

٨٥ يعكس معدل الخصم التوقيت المُقدَّر لمدفوعات المنفعة. وفي الواقع العملي، تحقق المنشأة ذلك غالباً عن طريق تطبيق متوسط مرجح واحد لمعدل الخصم يعكس التوقيت المُقدَّر لمدفوعات المنفعة ومبلغها والعملة التي ستُدفع بها المنافع.

٨٦ في بعض الحالات، قد لا توجد سوق عميقة لسندات لها أجل استحقاق طويل بشكلٍ كافٍ ليطابق أجل الاستحقاق المُقدر لجميع مدفوعات المنفعة. وفي مثل هذه الحالات، تستخدم المنشأة معدلات السوق الحالية للمدة المناسبة لخصم المدفوعات قصيرة الأجل، وتقدّر معدل الخصم لآجال الاستحقاق الأطول من خلال استقراء معدلات السوق الحالية على طول منحنى العائد. ومن غير المحتمل أن يكون مجموع

القيمة الحالية لواجب منفعة محددة حساساً بشكل خاص لمعدل الخصم المُطبق على الجزء مستحق الدفع من المنافع بعد أجل الاستحقاق النهائي للسندات التجارية أو الحكومية المتاحة.

الافتراضات الاكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٧ **يجب على المنشأة أن تقيس واجباتها من المنافع المحددة على أساس يعكس:**

(أ) **المنافع المحددة في شروط الخطة (أو الناتجة عن أي واجب ضمني يتجاوز تلك الشروط) في نهاية فترة التقرير؛**

(ب) **أية زيادات مستقبلية مُقدرة في الرواتب، تؤثر على المنافع مستحقة الدفع؛**

(ج) **أثر أي تقييد لنصيب صاحب العمل من تكلفة المنافع المستقبلية؛**

(د) **الاشتراكات المدفوعة من الموظفين أو من أطراف ثالثة، التي تخفض التكلفة النهائية على المنشأة لتلك المنافع؛**

(هـ) **التغييرات المستقبلية المُقدرة في مستوى أية منافع للدولة والتي تؤثر على المنافع مستحقة الدفع بموجب خطة ذات منافع محددة، وذلك فقط في إحدى الحالتين الآتيتين:**

(١) **إذا أُقرت تلك التغييرات قبل نهاية فترة التقرير؛ أو**

(٢) **إذا أشارت البيانات التاريخية، أو أدلة أخرى يمكن الاعتماد عليها، إلى أن منافع الدولة تلك ستتغير بطريقة يمكن التنبؤ بها، على سبيل المثال، بما يتماشى مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للرواتب.**

٨٨ تعكس الافتراضات الاكتوارية تغييرات المنافع المستقبلية التي تكون محددة في الشروط الرسمية لخطة (أو واجب ضمني يتجاوز تلك الشروط) في نهاية فترة التقرير. ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت للمنشأة سابقة في زيادة المنافع، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم، ولا توجد إشارة على أن هذه الممارسة ستتغير في المستقبل؛ أو

(ب) إذا كانت المنشأة ملزمة، سواءً بموجب الشروط الرسمية لخطة (أو واجب ضمني يتجاوز تلك الشروط) أو بموجب نظام، بأن تستخدم أي فائض في الخطة لمصلحة المشتركين في الخطة (انظر الفقرة ١٠٨(ج))؛ أو

(ج) إذا كانت المنافع تتنوع استجابة لأداء مستهدف أو لضوابط أخرى. على سبيل المثال، قد تنص شروط الخطة على أنها سوف تدفع منافع مُخفَّضة أو تطلب اشتراكات إضافية من الموظفين في حال عدم كفاية أصول الخطة. ويعكس قياس الواجب أفضل تقدير لأثر الأداء المستهدف أو الضوابط الأخرى.

٨٩ لا تعكس الافتراضات الاكتوارية تغييرات المنافع المستقبلية غير المحددة في الشروط الرسمية لخطة (أو واجب ضمني) في نهاية فترة التقرير. وسوف ينتج عن هذه التغييرات:

(أ) تكلفة الخدمة السابقة، بالقدر الذي تُغير به منافع الخدمة قبل التغيير؛

(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير، بالقدر الذي تُغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

٩٠ تأخذ تقديرات زيادات الرواتب المستقبلية في الحسبان التضخم والأسبقية والترقية والعوامل الملائمة الأخرى، مثل العرض والطلب في سوق العمل.

٩١ تقيد بعض الخطط ذات المنافع المحددة الاشتراكات التي تكون المنشأة مطالبة بدفعها. وتأخذ التكلفة النهائية للمنافع في الحسبان أثر أي قيد على الاشتراكات. ويُحدَّد أثر القيد على الاشتراكات على المدى الأقصر من بين ما يلي:

(أ) العمر المُقدَّر للمنشأة؛

(ب) العمر المُقدَّر للخطة.

٩٢ تتطلب بعض الخطط ذات المنافع المحددة من الموظفين، أو من أطراف ثالثة، أن يسهموا في تكلفة الخطة. وتخفِّض الاشتراكات التي يسهم بها الموظفون من تكلفة المنافع التي تتحملها المنشأة. وتنظر المنشأة فيما إذا كانت اشتراكات الأطراف الثالثة تخفِّض من تكلفة المنافع التي تتحملها المنشأة، أم أنها تُعد حقاً في الحصول على تعويض كما هو موضح في الفقرة ١١٦. وتكون الاشتراكات التي يسهم بها الموظفون أو الأطراف الثالثة إمّا محددة في الشروط الرسمية للخطة (أو ناشئة عن واجب ضمني يتجاوز تلك الشروط)، أو اختيارية. وتخفض الاشتراكات الاختيارية التي يسهم بها الموظفون أو الأطراف الثالثة من تكلفة الخدمة فور دفع هذه الاشتراكات للخطة.

٩٣ إن الاشتراكات التي يسهم بها الموظفون أو الأطراف الثالثة، والمُحددة في الشروط الرسمية للخطة، إمّا أن تخفض تكلفة الخدمة (إذا كانت مرتبطة بالخدمة)، أو تؤثر على نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (إذا لم تكن مرتبطة بالخدمة). ومن أمثلة الاشتراكات غير المرتبطة بالخدمة هو ما يكون عندما يُطالَب بالاشتراكات لتخفيض عجز ناشئ عن خسائر على أصول الخطة أو خسائر اكتوارية. وإذا كانت الاشتراكات التي يسهم بها الموظفون أو الأطراف الثالثة مرتبطة بالخدمة، فإن تلك الاشتراكات تخفض تكلفة الخدمة كما يلي:

(أ) إذا كان مبلغ الاشتراكات يعتمد على سنوات الخدمة، فيجب على المنشأة أن تعزو الاشتراكات لفترات الخدمة باستخدام نفس طريقة العزو المطلوبة وفقاً للفقرة ٧٠ لإجمالي المنافع (أي إمّا باستخدام الصيغة الرياضية لاحتساب اشتراكات الخطة أو طريقة القسط الثابت)؛ أو

(ب) إذا كان مبلغ الاشتراكات مستقلاً عن عدد سنوات الخدمة، يُسمح للمنشأة بإثبات هذه الاشتراكات على أنها تخفيض لتكلفة الخدمة في الفترة التي تُقدَّم فيها الخدمة ذات الصلة. ومن أمثلة الاشتراكات المستقلة عن عدد سنوات الخدمة الاشتراكات التي تكون بنسبة مئوية ثابتة من راتب الموظف، أو التي تكون بمبلغ ثابت طوال فترة الخدمة، أو التي تعتمد على عمر الموظف.

تقدم الفقرة أ١ إرشادات التطبيق المتعلقة بهذه الفقرة.

٩٤ فيما يخص الاشتراكات التي يسهم بها الموظفون أو الأطراف الثالثة والتي تُعزى لفترات الخدمة وفقاً للفقرة ٩٣(أ)، ينتج عن التغييرات في الاشتراكات ما يلي:

(أ) تكلفة خدمة حالية وسابقة (إذا لم تكن تلك التغييرات محددة في الشروط الرسمية للخطة ولم تكن ناشئة عن واجب ضمني)؛ أو

(ب) مكاسب وخسائر اكتوارية (إذا كانت تلك التغييرات محددة في الشروط الرسمية للخطة، أو ناشئة عن واجب ضمني).

٩٥ ترتبط بعض منافع ما بعد انتهاء الخدمة بمتغيرات مثل مستوى منافع التقاعد للدولة أو الرعاية الطبية للدولة. ويعكس قياس مثل هذه المنافع أفضل تقدير لمثل هذه المتغيرات، بالاستناد إلى البيانات التاريخية والأدلة الأخرى التي يمكن الاعتماد عليها.

٩٦ **يجب أن تأخذ الافتراضات المتعلقة بالتكاليف الطبية في الحسبان التغيرات المستقبلية المُقدرة في تكلفة الخدمات الطبية، الناتجة عن كل من التضخم والتغيرات الخاصة في التكاليف الطبية.**

٩٧ يتطلب قياس المنافع الطبية ما بعد انتهاء الخدمة افتراضات عن مستوى المطالبات المستقبلية، ومعدل تكرارها، وتكلفة الوفاء بتلك المطالبات. وتقدر المنشأة التكاليف الطبية المستقبلية على أساس البيانات التاريخية الخاصة بالتجارب السابقة الخاصة بالمنشأة، وتُضاف إليها عند الضرورة البيانات التاريخية التي يتم الحصول عليها من المنشآت الأخرى أو شركات التأمين أو مقدمي الخدمات الطبية أو غير ذلك من المصادر. وتأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الحسبان أثر التقدم التكنولوجي، والتغيرات في أنماط استخدام الرعاية الصحية أو أنماط تقديمها، والتغيرات في الحالة الصحية للمشتركين في الخطة.

٩٨ يكون مستوى المطالبات، ومعدل تكرارها، حساساً بصفة خاصة لعمر الموظفين (ومن يعولون) وحالتهم الصحية وجنسهم وقد يكون حساساً لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي. ولذلك، تُعدَّل البيانات التاريخية تبعاً لمدى اختلاف المزيج السكاني للمجتمع عن ذلك المجتمع المُستخدم كأساس للبيانات. وتُعدَّل البيانات التاريخية أيضاً متى كانت هناك أدلة يمكن الاعتماد عليها تفيد بعدم استمرار الاتجاهات التاريخية.

تكلفة الخدمة السابقة والمكسب والخسارة من التسوية

٩٩ **عند تحديد تكلفة الخدمة السابقة أو المكسب أو الخسارة من التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس صافي التزام (أصل) المنافع**

المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول الخطة والافتراضات الاكتوارية الحالية، بما في ذلك معدلات فائدة السوق الحالية وأسعار السوق الحالية الأخرى، بحيث يُظهر أثر:

(أ) المنافع المقدمة بموجب الخطة وأصول الخطة قبل تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها؛

(ب) المنافع المقدمة بموجب الخطة وأصول الخطة بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها.

١٠٠ لا يلزم المنشأة أن تميز تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل الخطة، عن تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تقليص وعن مكسب أو خسارة من التسوية في حال حدوث هذه المعاملات معاً. وفي بعض الحالات، يحدث تعديل في الخطة قبل التسوية، كما هو الحال عندما تغير المنشأة المنافع التي بموجب الخطة وتسوي لاحقاً المنافع المُعدلة. وفي تلك الحالات، تثبت المنشأة تكلفة الخدمة السابقة قبل أي مكسب أو خسارة من التسوية.

١٠١ تحدث تسوية مع تعديل وتقليص للخطة إذا تم إنهاء الخطة ونتج عن ذلك تسوية الواجب وزوال الخطة. وبالرغم من ذلك، فإن إنهاء الخطة لا يعد تسوية إذا تم استبدال الخطة بأخرى جديدة تقدم منافع هي في جوهرها نفس المنافع القديمة.

١٠١أ عندما يتم تعديل في الخطة أو تقليصها أو تسويتها، يجب على المنشأة أن تثبت وتقيس أية تكلفة خدمة سابقة أو مكسب أو خسارة من التسوية، وفقاً للفقرات ٩٩-١٠١ والفقرات ١٠٢-١١٢. وأثناء القيام بذلك، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان أثر الحد الأعلى للأصل. وبعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها، يجب على المنشأة تحديد أثر الحد الأعلى للأصل، ويجب عليها إثبات أي تغير في ذلك الأثر وفقاً للفقرة ٥٧ (د).

تكلفة الخدمة السابقة

١٠٢ تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة والناتج عن تعديل في الخطة أو تقليصها.

١٠٣ يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة الخدمة السابقة على أنها مصروف في تاريخ الحدثين الآتيين، أيهما يقع أولاً:

(أ) عندما يحدث تعديل الخطة أو تقليصها؛

(ب) عندما تثبت المنشأة تكاليف إعادة الهيكلة المتعلقة بها (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧) أو منافع إنهاء الخدمة (انظر الفقرة ١٦٥).

١٠٤ يحدث تعديل الخطة عندما تستحدث المنشأة خطة ذات منافع محددة أو تسحبها أو عندما تغير المنافع مستحقة الدفع بموجب خطة قائمة ذات منافع محددة.

١٠٥ يحدث التقليص عندما تخفِّض المنشأة بشكل جوهري عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة. وقد ينشأ التقليص عن حدث منفرد، مثل إغلاق مصنع أو إيقاف عملية أو إنهاء خطة أو تعليقها.

١٠٦ قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إمّا موجبة (عندما يتم استحداث المنافع أو تغييرها بحيث تزيد القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة)، أو سالبة (عندما يتم سحب المنافع أو تغييرها بحيث تنخفض القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة).

١٠٧ عندما تخفض المنشأة المنافع مستحقة الدفع بموجب خطة ذات منافع محددة قائمة، وفي الوقت نفسه تزيد المنافع الأخرى مستحقة الدفع بموجب الخطة للموظفين أنفسهم، فإن المنشأة تعالج التغيير على أنه تغيير واحد بالصافي.

١٠٨ يُستثنى من تكلفة الخدمة السابقة:

(أ) أثر الفروقات بين زيادات الراتب الفعلية والمُفترضة سابقاً على واجب دفع منافع الخدمة في السنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تراعي الرواتب المتوقعة)؛

(ب) تقدير زيادات المعاش الاختيارية بأقل أو أكثر مما يجب عندما يكون على المنشأة واجب ضمني بمنح مثل هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تراعي مثل هذه الزيادات)؛

(ج) تقديرات تحسن المنافع التي تنتج عن المكاسب الاكتوارية أو عن العائد على أصول الخطة، والتي تُثبت في القوائم المالية عندما تكون المنشأة ملزمة، سواءً بموجب الشروط الرسمية لخطة (أو واجب ضمني يتجاوز تلك الشروط) أو بموجب نظام، بأن

تستخدم أي فائض في الخطة لمصلحة المشتركين في الخطة، حتى ولو لم يتم بعد منح الزيادة في المنفعة رسمياً (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الزيادة الناتجة في الواجب هي خسارة اكتوارية، انظر الفقرة ٨٨)؛

(د) الزيادة في المنافع المُكتسبة (أي المنافع التي لا تكون مشروطة بالعمل المستقبلي، انظر الفقرة ٧٢) عندما يستكمل الموظف متطلبات الاكتساب، في ظل عدم وجود منافع جديدة أو محسنة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن المنشأة أثبتت التكلفة المُقدرة للمنافع على أنها تكلفة خدمة حالية عند تقديم الخدمة).

المكاسب والخسائر من التسوية

١٠٩ المكسب أو الخسارة من التسوية هي الفرق بين:

(أ) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة الذي تجري تسويته، على النحو المحدد في تاريخ التسوية؛

(ب) سعر التسوية، بما في ذلك أي أصول للخطة تم نقلها وأي مدفوعات تم أداؤها بشكل مباشر من قبل المنشأة فيما يتعلق بالتسوية.

١١٠ **يجب على المنشأة أن تثبت مكسباً أو خسارة من تسوية الخطة ذات المنافع المحددة عندما تحدث التسوية.**

١١١ تحدث التسوية عندما تدخل المنشأة في معاملة تزيل جميع الواجبات النظامية أو الضمنية الإضافية لجزء من، أو لجميع، المنافع المقدمة بموجب خطة ذات منافع محددة (بخلاف دفع المنافع المحددة وفقاً لشروط الخطة والمُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية إلى الموظفين أو بالنيابة عنهم). فعلى سبيل المثال، النقل النهائي لواجبات صاحب العمل المهمة بموجب الخطة إلى شركة تأمين من خلال شراء وثيقة تأمين يُعدّ تسوية؛ أمّا دفع مبلغ نقدي على دفعة واحدة، بموجب شروط الخطة، للمشتركين في الخطة في مقابل حقوقهم في تسلم منافع معينة بعد انتهاء الخدمة فلا يُعدّ تسوية.

١١٢ في بعض الحالات، تقتني المنشأة وثيقة تأمين لتمول بعض أو جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترة الحالية والفترات السابقة. ولا يُعد اقتناء مثل هذه الوثيقة تسوية إذا أبقت المنشأة على واجب نظامي أو ضمني (انظر الفقرة ٤٦) بدفع مبالغ إضافية إذا لم يدفع المؤمِّن منافع الموظفين المحددة في وثيقة التأمين. وتتعامل الفقرات ١١٦-١١٩ مع إثبات وقياس الحقوق في التعويض بموجب وثائق التأمين التي لا تُعد أصولاً للخطة.

الإثبات والقياس: أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١١٣ تُطرَح القيمة العادلة لأي أصول للخطة من القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة عند تحديد العجز أو الفائض.

١١٤ يُستثنى من أصول الخطة الاشتراكات غير المدفوعة المستحقة للصندوق من المنشأة المعدة للتقرير، إضافة إلى أية أدوات مالية غير قابلة للنقل مُصدرة من قبل المنشأة ومُحتفظ بها من قبل الصندوق. وتُخفَّض أصول الخطة بأي التزامات على الصندوق لا تتعلق بمنافع الموظفين، على سبيل المثال، المبالغ مستحقة الدفع للدائنين التجاريين وغيرهم والالتزامات الناتجة عن الأدوات المالية المشتقة.

١١٥ عندما تشتمل أصول الخطة على وثائق تأمين مؤهلة تُطابق تماماً مبلغ وتوقيت بعض أو جميع المنافع مستحقة الدفع بموجب الخطة، فإن القيمة العادلة لوثائق التأمين تلك تُعدّ هي القيمة الحالية للواجبات المتعلقة بها (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة التحصيل بموجب وثائق التأمين غير قابلة للاسترداد بالكامل).

التعويضات من طرف آخر

١١٦ **عندما يكون في حكم المؤكد أن طرفاً آخر سوف يعوض عن بعض أو كل النفقة المطلوبة لتسوية واجب منافع محددة، ففي هذه الحالة دون غيرها يجب على المنشأة أن:**

(أ) تثبت حقها في التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة.

(ب) **تُفصِّل وتثبت التغيرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة (انظر الفقرتين ١٢٤ و١٢٥). ويمكن أن تُثبت مكونات تكلفة المنافع المحددة المثبتة وفقاً للفقرة ١٢٠ بالصافي بعد طرح المبالغ المتعلقة بالتغيرات في المبلغ الدفتري للحق في التعويض.**

١١٧ تكون المنشأة قادرة أحياناً على قصد طرف آخر، كمؤمِّن مثلاً، لدفع جزء من أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منافع محددة. وتُعد وثائق التأمين المؤهِّلة، حسب التعريف الوارد في الفقرة ٨، أصولاً للخطة. وتحاسب المنشأة عن وثائق التأمين المؤهلة بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص جميع أصول الخطة الأخرى وتُعدّ الفقرة ١١٦ غير ذات صلة (انظر الفقرات ٤٦-٤٩ والفقرة ١١٥).

١١٨ عندما لا تكون وثيقة التأمين المُحتفظ بها من قبل المنشأة وثيقة تأمين مؤهلة، فإن وثيقة التأمين تلك لا تُعدّ أصلاً للخطة. وتُعدّ الفقرة ١١٦ ذات صلة بمثل هذه الحالات: حيث تثبت المنشأة حقها في التعويض بموجب وثيقة التأمين على أنه أصل منفصل، وليس على أنه تخفيض عند تحديد العجز أو الفائض في المنافع المحددة. وتتطلب الفقرة ١٤٠(ب) من المنشأة أن تفصح عن وصف مختصر للعلاقة بين الحق في التعويض والواجب المتعلق به.

١١٩ عندما ينشأ الحق في التعويض عن وثيقة تأمين تطابق تماماً مبلغ وتوقيت بعض أو جميع المنافع مستحقة الدفع بموجب خطة ذات منافع محددة، فإن القيمة العادلة للحق في التعويض تُعد هي القيمة الحالية للواجب المتعلق به (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كان التعويض غير قابل للاسترداد بالكامل).

مكونات تكلفة المنفعة المحددة

١٢٠ **يجب على المنشأة أن تثبت مكونات تكلفة المنافع المحددة، إلا إذا كان هناك معيار آخر يتطلب أو يسمح بتضمينها في تكلفة أصل آخر، كما يلي:**

(أ) **تكلفة الخدمة (انظر الفقرات ٦٦-١١٢ والفقرة ١٢٢أ) ضمن الربح أو الخسارة؛**

(ب) **صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات ١٢٣ - ١٢٦) ضمن الربح أو الخسارة؛**

(ج) **نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات ١٢٧ - ١٣٠) ضمن الدخل الشامل الآخر.**

١٢١ تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي تضمين بعض تكاليف منافع الموظفين في تكلفة أصول، مثل المخزون والعقارات والآلات والمعدات (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦). وتتضمن تكاليف أية منفعة لما بعد انتهاء الخدمة، مُضمَّنة في تكلفة مثل هذه الأصول، النسبة المناسبة من المكونات الواردة في الفقرة ١٢٠.

١٢٢ **لا يجوز أن يُعاد تصنيف نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة في فترة لاحقة. وبالرغم من ذلك، يجوز للمنشأة أن تنقل تلك المبالغ المُثبتة في الدخل الشامل الآخر إلى حساب آخر ضمن حقوق الملكية.**

تكلفة الخدمة الحالية

١٢٢أ **يجب على المنشأة تحديد تكلفة الخدمة الحالية باستخدام الافتراضات الاكتوارية المحددة في بداية فترة التقرير السنوية. لكن إذا قامت المنشأة بإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩، فيجب عليها تحديد تكلفة الخدمة الحالية لما تبقى من فترة التقرير السنوية بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها باستخدام الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩(ب).**

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

١٢٣ **يجب أن تحدد المنشأة صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بضرب صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٣.**

١٢٣أ **لتحديد صافي الفائدة وفقاً للفقرة ١٢٣، يجب على المنشأة استخدام صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ومعدل الخصم المحدد في بداية فترة التقرير السنوية. لكن إذا قامت المنشأة بإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩، فيجب عليها تحديد صافي الفائدة لما تبقى من فترة التقرير السنوية بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها باستخدام:**

(أ) صافي التزام (أصل) المنافع المحددة الذي جرى تحديده وفقاً للفقرة ٩٩(ب)؛

(ب) معدل الخصم المستخدم لإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩ (ب).

وعند تطبيق الفقرة ١٢٣أ، يجب على المنشأة أيضاً أن تأخذ في حسبانها أي تغيرات في صافي التزام (أصل) المنافع المحددة تحدث أثناء الفترة نتيجة للاشتراكات أو مدفوعات المنافع.

١٢٤ يمكن اعتبار صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بأنه دخل الفائدة على أصول الخطة وتكلفة الفائدة على واجب المنافع المحددة والفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل المذكور في الفقرة ٦٤.

١٢٥ يُعدّ دخل الفائدة على أصول الخطة أحد مكونات العائد على أصول الخطة، ويتحدد بضرب القيمة العادلة لأصول الخطة في معدل الخصم المحدد في الفقرة ١٢٣أ. ويجب على المنشأة تحديد القيمة العادلة لأصول الخطة في بداية فترة التقرير السنوية. لكن إذا قامت المنشأة بإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩، فيجب عليها تحديد دخل الفائدة لما تبقى من فترة التقرير السنوية بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها باستخدام أصول الخطة المستخدمة لإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩(ب). وعند تطبيق الفقرة ١٢٥، يجب على المنشأة أن تأخذ في حسبانها أيضاً أي تغيرات تطرأ على أصول الخطة المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة للاشتراكات أو مدفوعات المنافع. ويُضمّن الفرق بين دخل الفائدة على أصول الخطة والعائد على أصول الخطة في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

١٢٦ تُعد الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل جزءاً من التغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل، وتُحدَّد بضرب أثر الحد الأعلى للأصل في معدل الخصم المحدد في الفقرة ١٢٣أ. ويجب على المنشأة تحديد أثر الحد الأعلى للأصل في بداية فترة التقرير السنوية. لكن إذا قامت المنشأة بإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٩، فيجب عليها تحديد الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل لما تبقى من فترة التقرير السنوية بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها مع الأخذ في الحسبان أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل محدد وفقاً للفقرة ١٠١أ. ويُضمَّن الفرق بين الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل والتغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

١٢٧ تشمل نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة:

(أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية (انظر الفقرتين ١٢٨ و١٢٩)؛

(ب) العائد على أصول الخطة (انظر الفقرة ١٣٠)، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة ١٢٥)؛

(ج) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة ١٢٦).

١٢٨ تنتج المكاسب والخسائر الاكتوارية عن الزيادة أو النقصان في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة بسبب التغيرات في الافتراضات الاكتوارية والتعديلات بناءً على واقع التجربة. وتشمل أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية، على سبيل المثال:

(أ) المعدلات المرتفعة أو المنخفضة على نحوٍ غير متوقع لدوران الموظفين أو للتقاعد المبكر أو الوفاة أو للزيادات في الرواتب أو المنافع (إذا كانت الشروط الرسمية أو الضمنية للخطة تنص على زيادة المنافع بسبب التضخم) أو التكاليف الطبية؛

(ب) أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المنافع؛

(ج) أثر التغيرات في التقديرات المتعلقة بمعدل دوران الموظفين أو التقاعد المبكر أو الوفاة أو الزيادات في الرواتب أو المنافع (إذا كانت الشروط الرسمية أو الضمنية للخطة تنص على زيادة المنافع بسبب التضخم) أو التكاليف الطبية في المستقبل؛

(د) أثر التغيرات في معدل الخصم.

١٢٩ لا تشمل المكاسب والخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة بسبب استحداث خطة ذات منافع محددة أو تعديلها أو تقليصها أو تسويتها أو التغييرات في المنافع مستحقة الدفع بموجب الخطة ذات المنافع المحددة. وينتج عن مثل هذه التغييرات تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب أو خسائر من التسوية.

١٣٠ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المُستخدمة لقياس واجب المنافع المحددة (الفقرة ٧٦). ولا تُطرَح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول الخطة.

العرض

المقاصة

١٣١ **يجب على المنشأة أن تجري مقاصة بين أصل متعلق بإحدى الخطط والتزام متعلق بخطة أخرى فقط في الحالتين الآتيتين:**

(أ) **عندما يكون للمنشأة حق واجب النفاذ نظاماً بأن تستخدم الفائض في إحدى الخطط لتسوية الواجبات بموجب خطة أخرى؛**

(ب) **عندما تنوي المنشأة إمّا أن تسوي الواجبات على أساسٍ صافٍ، أو أن تحقق فائضاً في إحدى الخطط وتسوي واجبها بموجب الخطة الأخرى في الوقت نفسه.**

١٣٢ تتشابه ضوابط المقاصة مع تلك المحددة للأدوات المالية في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض".

تمييز المتداول عن غير المتداول

١٣٣ تميز بعض المنشآت الأصول والالتزامات المتداولة عن الأصول والالتزامات غير المتداولة. ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان ينبغي على المنشأة أن تميز الأجزاء المتداولة عن غير المتداولة للأصول والالتزامات الناشئة عن منافع ما بعد انتهاء الخدمة.

مكونات تكلفة المنافع المحددة

١٣٤ تتطلب الفقرة ١٢٠ من المنشأة أن تُثبت تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ضمن الربح أو الخسارة. ولا يحدد هذا المعيار الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تعرض بها تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة. ويجب على المنشأة أن تعرض تلك المكونات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١.

الإفصاح

١٣٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي:**

(أ) **توضح خصائص خططها ذات المنافع المحددة والمخاطر المرتبطة بها (انظر الفقرة ١٣٩)؛**

(ب) **تحدد وتوضح المبالغ الواردة في قوائمها المالية الناشئة عن خططها ذات المنافع المحددة (انظر الفقرات ١٤٠ - ١٤٤)؛**

(ج) **تصف كيف يمكن أن تؤثر خططها ذات المنافع المحددة على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها ودرجة عدم تأكدها (انظر الفقرات ١٤٥ -١٤٧).**

١٣٦ لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣٥، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع ما يلي:

(أ) مستوى التفصيل الضروري لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛

(ب) مدى الاهتمام الذي ينبغي إيلاؤه لكلٍ من المتطلبات المختلفة؛

(ج) مستوى التجميع أو التفصيل الذي ينبغي القيام به؛

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمّية المُفصح عنها.

١٣٧ عندما تكون الإفصاحات المقدمة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣٥، فيجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تعرض تحليلاً للقيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، تميّز فيه بين طبيعة ذلك الواجب وخصائصه ومخاطره. ويمكن أن يميّز مثل هذا الإفصاح:

(أ) بين المبالغ المستحقة للأعضاء النشطين، والأعضاء المؤجلين، وأصحاب المعاشات.

(ب) بين المنافع المكتسبة والمنافع المستحقة ولكنها ليست مكتسبة.

(ج) بين المنافع المشروطة والمبالغ التي يمكن عزوها لزيادات الرواتب المستقبلية والمنافع الأخرى.

١٣٨ يجب على المنشأة أن تقيّم ما إذا كان ينبغي تفصيل جميع الإفصاحات، أو تفصيل بعضها، لتمييز الخطط أو مجموعات الخطط المختلفة بشكل ذي أهمية نسبية في مخاطرها. فعلى سبيل المثال، يجوز للمنشأة أن تُفصِّل الإفصاح عن الخطط التي تتحقق فيها واحدة أو أكثر من السمات الآتية:

(أ) اختلاف المواقع الجغرافية.

(ب) اختلاف الخصائص مثل خطط المعاشات المحسوبة براتب ثابت أو خطط المعاشات المحسوبة بالراتب النهائي أو الخطط الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

(ج) اختلاف البيئات التنظيمية.

(د) اختلاف قطاعات التقرير.

(هـ) اختلاف ترتيبات التمويل (مثل غير الممولة كلياً، أو الممولة كلياً أو جزئياً).

خصائص الخطط ذات المنافع المحددة والمخاطر المرتبطة بها

١٣٩ يجب على المنشأة أن تُفصح عن:

(أ) معلومات عن خصائص خططها ذات المنافع المحددة، بما في ذلك:

(١) طبيعة المنافع المُقدمة بموجب الخطة (مثل الخطة ذات المنافع المحددة على أساس الراتب النهائي، أو الخطة على أساس الاشتراكات مع ضمان).

(٢) وصف للإطار التنظيمي الذي تعمل في ظله الخطة، على سبيل المثال، مستوى الحد الأدنى من متطلبات التمويل، وأي أثر للإطار التنظيمي على الخطة، مثل الحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة ٦٤).

(٣) وصف لأية مسؤوليات أخرى على المنشأة عن حوكمة الخطة، على سبيل المثال، مسؤوليات أمناء الخطة أو أعضاء مجلس إدارتها.

(ب) وصف للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة بسبب الخطة، مع التركيز على أية مخاطر غير عادية أو خاصة بالمنشأة أو خاصة بالخطة، ووصف لأي نقاط مهمة لتركز المخاطر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت أصول الخطة مستثمرة بشكل أساسي في فئة واحدة من الاستثمارات، على سبيل المثال العقارات، فإن الخطة قد تعرض المنشأة لخطر يتركز في سوق العقارات.

(ج) وصف لأي تعديلات في الخطة أو أي تقليص أو تسوية لها.

توضيح للمبالغ الواردة في القوائم المالية

١٤٠ يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لكل مما يلي، عند الاقتضاء:

(أ) صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، مع تقديم مطابقات منفصلة لكلٍ مما يلي:

(١) أصول الخطة.

(٢) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

(٣) أثر الحد الأعلى للأصل.

(ب) أي حقوق في التعويض من أطراف أخرى. ويجب على المنشأة أيضاً أن توضح العلاقة بين أي حق في التعويض من أطراف أخرى والواجب المتعلق بذلك الحق.

١٤١ يجب أن تظهر كل مطابقة واردة في الفقرة ١٤٠ كلاً مما يلي، عند الاقتضاء:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب) دخل أو مصروف الفائدة.

(ج) نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، مع إظهار ما يلي بشكل منفصل:

(١) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة الواردة في البند (ب).

(٢) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناشئة عن التغيرات في الافتراضات السكانية (انظر الفقرة ٧٦(أ)).

(٣) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناشئة عن التغيرات في الافتراضات المالية (انظر الفقرة ٧٦(ب)).

(٤) التغيرات في أثر تقييد صافي أصل منافع محددة بالحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في الفائدة الواردة في البند (ب). ويجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن الكيفية التي حددت بها الحد الاقصى للمنفعة الاقتصادية المتاحة، أي ما إذا كانت تلك المنافع ستكون في شكل مبالغ مُستردة أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية أو مزيج من كليهما.

(د) تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الناشئة عن التسويات. كما هو مسموح به بموجب الفقرة ١٠٠، لا يلزم تمييز تكلفة الخدمة السابقة عن المكاسب والخسائر الناشئة عن التسويات إذا حدثت معاً.

(هـ) أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

(و) الاشتراكات في الخطة، بحيث تظهر بشكل منفصل تلك المقدمة من صاحب العمل وتلك المقدمة من المشتركين في الخطة.

(ز) المدفوعات من الخطة، بحيث تظهر بشكل منفصل المبلغ المدفوع فيما يتعلق بأية تسويات.

(ح) آثار تجميع الأعمال واستبعاداتها.

١٤٢ يجب على المنشأة أن تُفصّل القيمة العادلة لأصول الخطة إلى فئات تميز بين طبيعة تلك الأصول ومخاطرها، وأن تزيد في تقسيم كل فئة من أصول الخطة إلى أصول لها سعر سوق معلن في سوق نشطة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة") وأصول ليس لها مثل ذلك السعر. فعلى سبيل المثال، ومع الأخذ في الحسبان مستوى الإفصاح الموضح في الفقرة ١٣٦، يمكن للمنشأة أن تميز بين:

(أ) النقد ومُعادِلات النقد؛

(ب) أدوات حقوق الملكية (مُفصَّلة حسب نوع الصناعة وحجم الشركة والموقع الجغرافي، إلخ)؛

(ج) أدوات الدين (مُفصَّلة حسب المُصدر وجودة الائتمان والموقع الجغرافي، إلخ)؛

(د) العقارات (مُفصَّلة حسب الموقع الجغرافي، إلخ)؛

(هـ) المشتقات (مُفصَّلة حسب نوع المخاطر الأساسية في العقد، على سبيل المثال، عقود معدل الفائدة، وعقود صرف العملات الأجنبية، وعقود حقوق الملكية، وعقود الائتمان، والمقايضات طويلة الاجل، إلخ)؛

(و) الصناديق الاستثمارية (مُفصَّلة حسب نوع الصندوق)؛

(ز) الأوراق المالية المضمونة بأصول؛

(ح) الدين المُهيكل.

١٤٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للنقل الخاصة بالمنشأة والمُحتفظ بها على أنها أصول للخطة، والقيمة العادلة لأصول الخطة التي هي عقارات تشغلها المنشأة أو أصول أخرى تستخدمها المنشأة.

١٤٤ يجب على المنشأة أن تُفصح عن الافتراضات الاكتوارية المهمة المستخدمة لتحديد القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة (انظر الفقرة ٧٦). ويجب أن يكون مثل هذا الإفصاح في شكل قيم مطلقة (مثلاً كنسبة مئوية مطلقة، وليس فقط كهامش بين نسب مئوية مختلفة ومتغيرات أخرى). وعندما توفر المنشأة إفصاحات إجمالية لمجموعة من الخطط، فيجب عليها أن توفر مثل هذه الإفصاحات في شكل متوسطات مرجحة أو مدى ضيق نسبياً.

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها ودرجة عدم تأكدها

١٤٥ يجب على المنشأة أن تُفصح عمّا يلي:

(أ) تحليل حساسية لكل افتراض اكتواري مهم (مُفصح عنه بموجب الفقرة ١٤٤) كما في نهاية فترة التقرير، يظهر كيف كان سيتأثر التزام المنافع المحددة بالتغيرات، التي كانت محتملة بدرجة معقولة في ذلك التاريخ، في الافتراض الاكتواري ذي الصلة.

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة بموجب البند (أ) وحدود تلك الطرق.

(ج) التغييرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية، وأسباب مثل هذه التغييرات.

١٤٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن وصف لأي استراتيجيات لمقابلة الأصول بالالتزامات، تستخدمها الخطة أو المنشأة، بما في ذلك استخدام طريقة الدفعات السنوية وغيرها من الطرق، مثل المقايضات طويلة الأجل، لإدارة المخاطر.

١٤٧ لبيان أثر الخطة ذات المنافع المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) وصف لأي ترتيبات تمويل وسياسة تمويل تؤثر على الاشتراكات المستقبلية.

(ب) الاشتراكات المتوقع دفعها للخطة في فترة التقرير السنوية التالية.

(ج) معلومات عن الجدول الزمني لاستحقاق واجب المنافع المحددة. وسيشمل ذلك المتوسط المرجح لمدة واجب المنافع المحددة وقد يشمل معلومات أخرى عن توزيع توقيت مدفوعات المنافع، مثل تحليل استحقاق مدفوعات المنافع.

الخطط متعددة أصحاب العمل

١٤٨ إذا شاركت المنشأة في خطة ذات منافع محددة متعددة أصحاب العمل، فيجب عليها أن تفصح عن:

(أ) وصف لترتيبات التمويل، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل اشتراكات المنشأة وأي حد أدنى لمتطلبات التمويل.

(ب) وصف للمدى الذي يمكن أن تكون المنشأة ملتزمة به في الخطة بواجبات المنشآت الأخرى بموجب أحكام وشروط الخطة متعددة أصحاب العمل.

(ج) وصف لأي تخصيص متفق عليه للعجز أو الفائض عند:

(١) إنهاء الخطة؛ أو

(٢) انسحاب المنشأة من الخطة.

(د) إذا حاسبت المنشأة عن تلك الخطة كما لو كانت خطة ذات اشتراكات محددة وفقاً للفقرة ٣٤، فيجب عليها أن تفصح عمّا يلي، إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب البنود (أ)–(ج) وبدلاً من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٣٩-١٤٧:

(١) حقيقة أن الخطة هي خطة ذات منافع محددة.

(٢) سبب عدم توفر معلومات كافية تمكّن المنشأة من المحاسبة عن الخطة على أنها خطة ذات منافع محددة.

(٣) الاشتراكات المتوقع دفعها للخطة في فترة التقرير السنوية التالية.

(٤) معلومات عن أي عجز أو فائض في الخطة قد يؤثر على مبلغ الاشتراكات المستقبلية، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد ذلك العجز أو الفائض وآثاره، إن وجدت، على المنشأة.

(٥) إشارة لمستوى مشاركة المنشأة في الخطة مُقارنة بالمنشآت المشتركة الأخرى. ومن أمثلة المقاييس التي قد توفر مثل هذه الإشارة نسبة المنشأة من إجمالي اشتراكات الخطة أو نسبة المنشأة من إجمالي عدد الأعضاء النشطين والأعضاء المتقاعدين والأعضاء السابقين المستحقين للمنافع، إذا كانت تلك المعلومات متاحة.

الخطط ذات المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة

١٤٩ إذا شاركت المنشأة في خطة ذات منافع محددة تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الاتفاق التعاقدي أو السياسة المعلنة لتحميل صافي تكلفة المنافع المحددة أو حقيقة أنه لا توجد مثل هذه السياسة.

(ب) سياسة تحديد الاشتراك الذي ستدفعه المنشأة.

(ج) جميع المعلومات عن الخطة ككل والمطلوبة بموجب الفقرات ١٣٥-١٤٧، وذلك إذا كانت المنشأة تحاسب عن تخصيص صافي تكلفة المنافع المحددة كما هو مُوضح في الفقرة ٤١.

(د) جميع المعلومات عن الخطة ككل والمطلوبة بموجب الفقرات ١٣٥-١٣٧، و١٣٩، و١٤٢-١٤٤، و١٤٧ (أ) و(ب)، وذلك إذا كانت المنشأة تحاسب عن الاشتراك مستحق الدفع للفترة كما هو مُوضح في الفقرة ٤١.

١٥٠ يمكن الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٩(ج) و(د) من خلال الإشارة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية لمنشأة أخرى ضمن المجموعة وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت تلك القوائم المالية للمنشأة التي ضمن المجموعة تحدد وتفصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة عن الخطة؛

(ب) إذا كانت تلك القوائم المالية للمنشأة التي ضمن المجموعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط المتاحة بها القوائم المالية للمنشأة، وفي نفس الوقت الذي تتوفر فيه القوائم المالية للمنشأة، أو في وقت أسبق منه.

متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٥١ تفصح المنشأة عن معلومات عمّا يلي، متى تطلب ذلك المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤:

(أ) معاملات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة؛

(ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة المقدمة لكبار موظفي الإدارة.

١٥٢ تفصح المنشأة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناشئة عن واجبات منافع ما بعد انتهاء الخدمة، متى تطلب ذلك المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

١٥٣ تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بنوداً مثل ما يلي، وذلك إذا لم يكن من المتوقع تسويتها بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها:

(أ) الغيابات المدفوعة طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي؛

(ب) منافع مرور فترة طويلة محددة أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

(ج) منافع العجز طويل الأجل؛

(د) المشاركة في الأرباح والمكافآت؛

(هـ) المكافآت المؤجلة.

١٥٤ لا يخضع عادةً قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لدرجة عدم التأكد نفسها المرتبطة بقياس منافع ما بعد انتهاء الخدمة. ولهذا السبب، يتطلب هذا المعيار طريقة مبسطة للمحاسبة عن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل. وعلى عكس المحاسبة المطلوبة عن منافع ما بعد انتهاء الخدمة، فإن هذه الطريقة لا تثبت نواتج إعادة القياس ضمن الدخل الشامل الآخر.

الإثبات والقياس

١٥٥ **عند إثبات وقياس الفائض أو العجز في خطة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، يجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٥٦-٩٨ و١١٣-١١٥. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ١١٦-١١٩ عند إثبات وقياس أي حق في التعويض من أطراف أخرى.**

١٥٦ **فيما يخص منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، يجب على المنشأة أن تُثبت صافي مجموع المبالغ التالية ضمن الربح أو الخسارة، إلا إذا كان هناك معيار آخر يتطلب أو يسمح بتضمينها في تكلفة أصل آخر:**

(أ) تكلفة الخدمة (انظر الفقرات ٦٦-١١٢ والفقرة ١٢٢أ)؛

(ب) صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات ١٢٣-١٢٦)؛

(ج) نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات ١٢٧-١٣٠).

١٥٧ من صور منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل منافع العجز طويل الأجل. وإذا كان مستوى المنفعة يعتمد على طول الخدمة، فإن واجباً ينشأ عندما تُقدَّم الخدمة. ويعكس قياس ذلك الواجب احتمالية المطالبة بالدفع وطول المدة المتوقع أن يتم عنها الدفع. وعندما يكون مستوى المنفعة واحداً لأي موظف مصاب بعجز بغض النظر عن عدد سنوات الخدمة، فإن التكلفة المتوقعة لتلك المنافع تُثبت عندما يقع حدث يسبب عجزاً طويل الأجل.

الإفصاح

١٥٨ رغم أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، فقد تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي تقديم إفصاحات عنها. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ إفصاحات عن منافع الموظفين المقدمة لكبار موظفي الإدارة. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١ الإفصاح عن مصروف منافع الموظفين.

منافع إنهاء الخدمة

١٥٩ يتناول هذا المعيار منافع إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث الذي ينشأ عنه واجب هو إنهاء الخدمة وليس خدمة الموظف. وتنتج منافع إنهاء الخدمة إمّا من قرار المنشأة بإنهاء الخدمة أو من قرار الموظف بقبول عرض مقدم من المنشأة بقبول منافع في مقابل إنهاء خدمته.

١٦٠ لا تشمل منافع إنهاء الخدمة منافع الموظفين الناتجة عن إنهاء الخدمة بناءً على طلب الموظف دون عرض مقدم من المنشأة، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامية، لأن تلك المنافع هي منافع لما بعد انتهاء الخدمة. وتقدم بعض المنشآت مستوى أقل من المنفعة لإنهاء الخدمة بناءً على طلب الموظف (في الجوهر، هي منفعة لما بعد انتهاء الخدمة) مقارنة بإنهاء الخدمة بناء على طلب المنشأة. ويكون الفرق بين المنفعة المُقدمة لإنهاء الخدمة بناءً على طلب الموظف والمنفعة الأكبر المُقدمة بناءً على طلب المنشأة هو منفعة إنهاء الخدمة.

١٦١ لا يحدد شكل منفعة الموظف ما إذا كانت مُقدَّمة في مقابل خدمة أو في مقابل إنهاء خدمة الموظف. وعادةً ما تكون منافع إنهاء الخدمة في شكل مبالغ تُؤدى على دفعة واحدة، ولكنها تشمل أيضاً في بعض الأحيان:

(أ) تحسين منافع ما بعد انتهاء الخدمة، سواءً بشكل مباشر من خلال خطة منافع الموظفين أو بشكل غير مباشر.

(ب) راتباً حتى نهاية فترة إشعار محددة إذا لم يقدم الموظف أية خدمة إضافية توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٦٢ تشمل المؤشرات على أن منفعة الموظف مُقدمة في مقابل خدمات ما يلي:

(أ) أن تكون المنفعة مشروطة بخدمة مستقبلية يتم تقديمها (بما في ذلك المنافع التي تزيد في حال تقديم خدمة إضافية).

(ب) أن تُقدم المنافع وفقاً لشروط خطة لمنافع الموظفين.

١٦٣ تُقدَّم بعض منافع إنهاء الخدمة وفقاً لشروط خطة قائمة لمنافع الموظفين. فعلى سبيل المثال، قد تكون محددة بموجب تشريع أو عقد عمل أو اتفاق مع اتحاد عمال، أو قد تكون مفهومة ضمناً نتيجة لممارسة سابقة لصاحب العمل بتقديم منافع مشابهة. وكمثال آخر، إذا قدمت المنشأة عرضاً بمنافع تكون متاحة لأكثر من فترة قصيرة، أو إذا كانت هناك أكثر من فترة قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع لإنهاء الخدمة الفعلي، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان ما إذا كانت قد وضعت خطة جديدة لمنافع الموظفين وبالتالي ما إذا كانت المنافع المُقدمة بموجب تلك الخطة هي منافع لإنهاء الخدمة أو منافع لما بعد انتهاء الخدمة. وتكون المنافع المُقدمة وفقاً لشروط خطة لمنافع الموظفين منافعاً لإنهاء الخدمة إذا كانت ناتجة عن قرار المنشأة بإنهاء خدمة الموظف وغير مشروطة أيضاً بخدمة مستقبلية يتم تقديمها.

١٦٤ تُقدَّم بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب ترك الموظف للمنشأة. ويكون دفع مثل هذه المنافع مؤكداً (مع مراعاة أي متطلبات اكتساب أو متطلبات حد أدنى للخدمة) إلا أن توقيت دفعها يكون غير مؤكد. ورغم أن مثل هذه المنافع تُوصف في بعض الدول على أنها تعويضات لإنهاء الخدمة أو مكافأة لإنهاء الخدمة، فإنها تُعد منافع لما بعد انتهاء الخدمة وليست منافعاً لإنهاء الخدمة، وتحاسب المنشأة عنها على أنها منافع لما بعد انتهاء الخدمة.

الإثبات

١٦٥ يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً ومصروفاً لمنافع إنهاء الخدمة في أحد التاريخين الآتيين، أيهما أسبق:

(أ) عندما لا تَعُود المنشأة قادرة على سحب عرض تلك المنافع؛

(ب) عندما تُثبت المنشأة تكاليف لإعادة هيكلة تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ وتنطوي على دفع منافع لإنهاء الخدمة.

١٦٦ فيما يخص منافع إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة لقرار الموظف بقبول عرض منافع في مقابل إنهاء خدمته، يكون الوقت الذي لا تَعُود فيه المنشأة قادرة على سحب عرض منافع إنهاء الخدمة هو الوقت الأسبق من بين ما يلي:

(أ) عندما يقبل الموظف العرض؛

(ب) عندما يسري قيد (مثل، متطلب نظامي أو تنظيمي أو تعاقدي أو أي قيد آخر) على قدرة المنشأة على سحب العرض. ويتحقق هذا عند تقديم العرض، إذا كان القيد قائماً في وقت العرض.

١٦٧ فيما يخص منافع إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار المنشأة بإنهاء خدمة الموظف، لا تَعُود المنشأة قادرة على سحب العرض عندما تبلِّغ الموظفين المتأثرين بالقرار بخطة لإنهاء الخدمة تستوفي جميع الضوابط الآتية:

(أ) أن تشير التصرفات المطلوبة لاستكمال الخطة إلى أنه من غير المحتمل إدخال تغييرات مهمة على الخطة.

(ب) أن تحدد الخطة عدد الموظفين الذين سيتم إنهاء خدمتهم وتصنيفات وظائفهم أو مهامهم ومواقعهم (ولكن لا يلزم أن تحدد الخطة كل موظف بعينه) والتاريخ المتوقع لإنجاز الخطة.

(ج) أن تحدد الخطة منافع إنهاء الخدمة التي سيحصل عليها الموظفون بتفصيلٍ كافٍ بحيث يستطيع الموظفون تحديد نوع ومبلغ المنافع التي سيحصلون عليها عند إنهاء خدمتهم.

١٦٨ عندما تُثبت المنشأة منافع إنهاء الخدمة، قد يتعين عليها أيضاً أن تحاسب عن تعديل خطة أو تقليص لمنافع أخرى للموظفين (انظر الفقرة ١٠٣).

القياس

١٦٩ **يجب على المنشأة أن تقيس منافع إنهاء الخدمة عند الإثبات الأولي، ويجب أن تقيس وتُثبت التغيرات اللاحقة، وفقاً لطبيعة منفعة الموظف، شريطة أنه إذا كانت منافع إنهاء الخدمة تحسيناً لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الخاصة بمنافع ما بعد انتهاء الخدمة. وفي غير ذلك من الحالات:**

(أ) **إذا كان يُتوقع تسوية منافع إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي تُثبت فيها منفعة إنهاء الخدمة، فيجب على المنشأة أن تطبق متطلبات منافع الموظفين قصيرة الأجل.**

(ب) **إذا كان لا يُتوقع تسوية منافع إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية، فيجب على المنشأة أن تطبق متطلبات منافع الموظفين طويلة الأجل.**

١٧٠ نظراً لأن منافع إنهاء الخدمة لا تُقدَّم في مقابل خدمة، فإن الفقرات ٧٠-٧٤ المتعلقة بعزو المنفعة لفترات الخدمة تُعد غير ذات صلة.

مثال يوضح الفقرات ١٥٩-١٧٠

الخلفية

نتيجةً لعملية استحواذ حديثة، تخطط المنشأة لإغلاق مصنع خلال عشرة أشهر، وفي ذلك الوقت، تُنهي خدمة جميع الموظفين المتبقين بالمصنع. ونظراً لحاجة المنشأة لخبرة الموظفين بالمصنع لاستكمال بعض العقود، فإنها تعلن عن خطة لإنهاء الخدمة على النحو الآتي:

كل موظف يبقى ويقدم خدمة حتى إغلاق المصنع يستلم في تاريخ إنهاء الخدمة دفعة نقدية قدرها ٣٠٠٠٠ وحدة عملة. ويستلم الموظفون الذين يتركون المنشأة قبل إغلاق المصنع ١٠٠٠٠ وحدة عملة.

يوجد ١٢٠ موظفاً بالمصنع. ووقت إعلان الخطة، تتوقع المنشأة أن يتركها ٢٠ منهم قبل الإغلاق. وبناءً عليه، يكون إجمالي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة بموجب الخطة ٣٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة (أي ٢٠ × ١٠٠٠٠ وحدة عملة + ١٠٠ × ٣٠٠٠٠ وحدة عملة). وكما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٦٠، فإن المنشأة تحاسب عن المنافع المُقدمة في مقابل إنهاء الخدمة على أنها منافع لإنهاء الخدمة وتحاسب عن المنافع المُقدمة في مقابل خدمات على أنها منافع للموظفين قصيرة الأجل.

منافع إنهاء الخدمة

تبلغ المنفعة المُقدمة في مقابل إنهاء الخدمة ١٠٠٠٠ وحدة عملة. وهو المبلغ الذي سيكون على المنشأة أن تدفعه لإنهاء الخدمة بغض النظر عمّا إذا كان الموظفون سيبقون ويقدمون الخدمة حتى إغلاق المصنع أو سيتركون المنشأة قبل الإغلاق. وبالرغم من أن الموظفين يمكنهم أن يتركوا المنشأة قبل الإغلاق، فإن إنهاء خدمة جميع الموظفين هو نتيجة لقرار المنشأة بإغلاق المصنع وإنهاء خدمتهم (بمعنى أن جميع الموظفين سيتركون الخدمة عندما يغلق المصنع). ولذلك، تثبت المنشأة التزاماً قدره ١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٢٠ × ١٠٠٠٠ وحدة عملة) لمنافع إنهاء الخدمة المُقدمة وفقاً لخطة منافع الموظفين في تاريخ الإعلان عن خطة إنهاء الخدمة أو تاريخ إثبات المنشأة لتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع، أي التاريخين أسبق.

المنافع المُقدمة في مقابل خدمة

المنافع الإضافية التي سيحصل عليها الموظفون إذا قدموا خدمات لفترة العشرة أشهر كاملة هي في مقابل الخدمات المُقدمة خلال تلك الفترة. وتحاسب المنشأة عنها على أنها منافع للموظفين قصيرة الأجل لأن المنشأة تتوقع تسويتها قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية. وفي هذا المثال، لا توجد حاجة للخصم، وبالتالي يُثبت مصروف قدره ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة (أي ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة ÷ ١٠) في كل شهر خلال فترة الخدمة التي تبلغ عشرة أشهر، مع زيادة مقابلة لذلك في المبلغ الدفتري للالتزام.

الإفصاح

١٧١ رغم أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع إنهاء الخدمة، فإن المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي قد تتطلب إفصاحات عنها. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ إفصاحات عن منافع الموظفين المقدمة لكبار موظفي الإدارة. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١ الإفصاح عن مصروف منافع الموظفين.

التحول وتاريخ السريان

١٧٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٧٣ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء أنه:

(أ) لا يلزم المنشأة أن تعدل المبلغ الدفتري للأصول الواقعة خارج نطاق هذا المعيار تبعاً للتغيرات في تكاليف منافع الموظفين التي تم تضمينها في المبلغ الدفتري قبل تاريخ التطبيق الأولي. ويكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية أسبق فترة سابقة معروضة في أول قوائم مالية تطبق عليها المنشأة هذا المعيار.

(ب) في القوائم المالية للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، لا يلزم المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٥ عن حساسية واجب المنافع المحددة.

١٧٤ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٨ وعدل الفقرة ١١٣. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٧٥ عدّل الإصدار "الخطط ذات المنافع المحددة: اشتراكات الموظفين" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٩)، الصادر في نوفمبر ٢٠١٣، الفقرتين ٩٣ و٩٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ بأثر رجعي وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٧٦ عدّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٢ – ٢٠١٤"، الصادرة في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرة ٨٣ وأضافت الفقرة ١٧٧. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٧٧ يجب على المنشأة تطبيق التعديل المبين في الفقرة ١٧٦ من بداية أسبق فترة مقارنة معروضة في أول قوائم مالية تطبق فيها المنشأة ذلك التعديل. وأي تعديل محاسبي يكون قد نشأ في البداية عن تطبيق تعديل المتطلب يجب إثباته في الأرباح المبقاة في بداية تلك الفترة.

١٧٨ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الحاشية السفلية للفقرة ٨. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

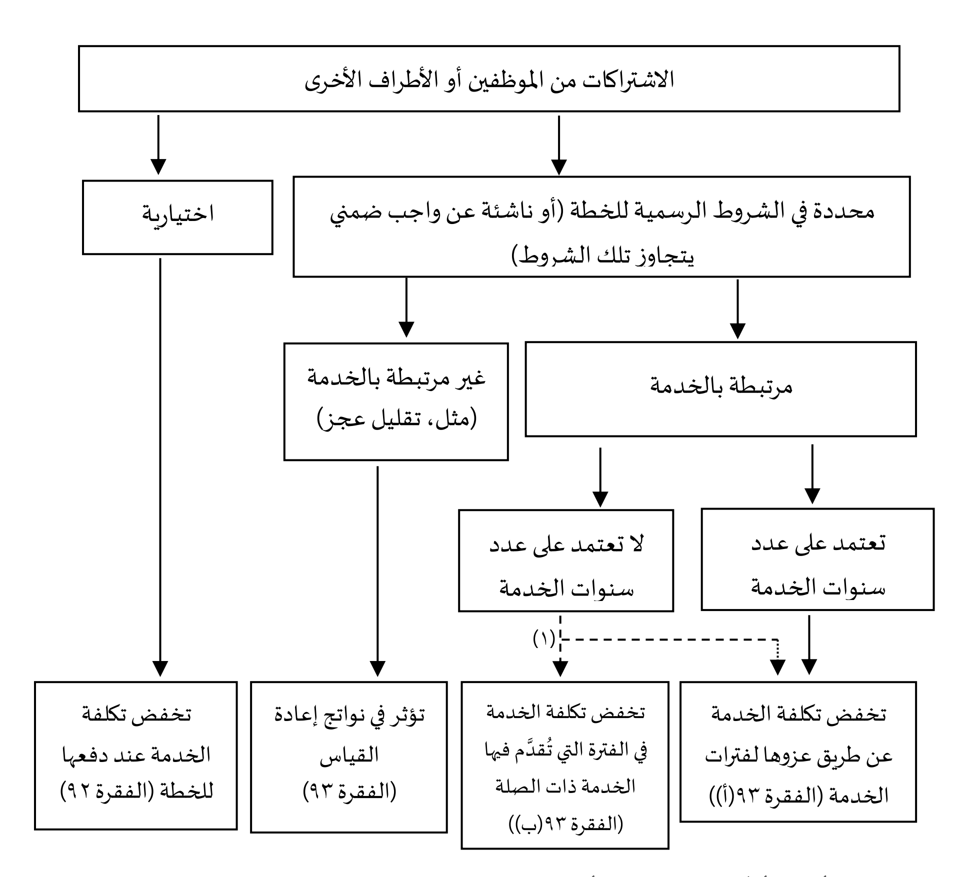
١٧٩ أضاف التعديل "تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٩)، الصادر في فبراير ٢٠١٨، الفقرات ١٠١أ و١٢٢أ و١٢٣أ وعدل الفقرات ٥٧ و٩٩ و١٢٠ و١٢٣ و١٢٥ و١٢٦ و١٥٦. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على حالات تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها التي تتم في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرتين ٩٢ و٩٣ وله نفس القوة التي تحظى بها الأجزاء الأخرى من هذا المعيار.

أ١ تم توضيح المتطلبات المحاسبية لاشتراكات الموظفين أو الأطراف الأخرى في الشكل المبيّن أدناه.



(١) يعني السهم المنقط أن المنشأة يُسمح لها بالمحاسبة بأي من الطريقتين

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠
"المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٢٣أ (إضافة فقرة):

٢٣أ يجب أن يقوم بعملية التقويم للمنح الحكومية غير النقدية التي ليس لها سوق نشطة مقيّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٢٣ لاشتراط أن يتم قياس القيمة العادلة للمنح الحكومية التي ليس لها سوق نشطة عن طريق مقيِّم مستقل حاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته. وسبب هذه الإضافة هو لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لأصولها، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠

المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية[١]

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها وعند الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية.**

٢ لا يتناول هذا المعيار:

(أ) المشكلات الخاصة الناشئة عند المحاسبة عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار الأسعار المتغيرة أو في المعلومات الإضافية التي لها طبيعة مشابهة.

(ب) المساعدات الحكومية التي يتم تقديمها إلى المنشأة في صورة منافع يمكن الاستفادة منها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة لأغراض الضريبة، أو يتم تحديدها أو تقييدها على أساس التزام ضريبة الدخل. ومن أمثلة هذه المنافع الإعفاءات المؤقتة من ضريبة الدخل، وتخفيض الضريبة المستحقة لتشجيع الاستثمارات، والإهلاك المعجل المسموح به، وتخفيض معدلات ضريبة الدخل.

(ج) المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.

(د) المنح الحكومية التي يشملها المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة".

التعريفات

٣ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

الحكومة **تشير إلى الحكومة والجهات الحكومية والهيئات المشابهة سواءً كانت محلية أو وطنية أو دولية.**

المساعدات الحكومية **هي تصرف من جانب الحكومة يهدف إلى تقديم منفعة اقتصادية خاصة لمنشأة أو مجموعة منشآت مؤهلة بموجب ضوابط معينة. ولا تشمل المساعدات الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر فقط من خلال تصرف يؤثر على الظروف التجارية العامة، مثل توفير البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.**

المنح الحكومية **هي مساعدات تقدمها الحكومة في شكل موارد يتم نقلها إلى المنشأة مقابل التزامها في الماضي أو في المستقبل بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل تلك الأشكال من المساعدات الحكومية التي لا يمكن أن تُحدَّد لها قيمة بشكل معقول ولا تشمل كذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.**[٢]

المنح المتعلقة بالأصول **هي المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي قيام المنشأة المؤهلة للحصول على تلك المنح بشراء أصول طويلة الأجل أو إنشائها أو اقتنائها بأية صورة أخرى. وقد تُلحق أيضاً بهذا الشرط الأساسي شروطٌ فرعيةٌ تقيد نوع الأصول أو موقعها أو الفترات الزمنية التي سيتم خلالها اقتناؤها أو الاحتفاظ بها.**

المنح المتعلقة بالدخل **هي المنح الحكومية بخلاف تلك المتعلقة بالأصول.**

القروض القابلة للإعفاء **هي القروض التي يتعهد المُقرض بالتنازل عن استردادها في ظل بعض الشروط المنصوص عليها.**

---

١ كجزء من "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠٠٨، عدّل المجلس المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار لتتوافق مع المعايير الأخرى على النحو الآتي: "الدخل الخاضع للضريبة" تم تعديله إلى "الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة لأغراض الضريبة"، (ب) "مثبت على أنه دخل/مصروف" تم تعديله إلى "مثبت ضمن الربح أو الخسارة"، (ج) "مضاف مباشرة إلى حصص المساهمين/حقوق الملكية" تم تعديله إلى "مثبت خارج الربح أو الخسارة"، (د) "تنقيح لتقدير محاسبي" تم تعديله إلى "تغيير في تقدير محاسبي".

٢ انظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٠ "المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية".

***القيمة العادلة* هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

٤ تأخذ المساعدات الحكومية أشكالاً عدة تختلف في كل من طبيعة المساعدات المقدمة والشروط التي يتم عادةً إلحاقها بها. وقد يكون غرض المساعدات هو تشجيع المنشأة على البدء في اتخاذ إجراء معين ما كانت لتتخذه في العادة في حال عدم تقديم المساعدات.

٥ قد يمثّل حصول المنشأة على مساعدات حكومية أهمية لإعداد القوائم المالية لسببين. أولهما، إذا كانت الموارد قد تم نقلها، فيجب إيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عن النقل. وثانيهما، أنه من المستحسن تقديم مؤشر لمدى استفادة المنشأة من هذه المساعدات الحكومية خلال فترة التقرير. وهذا يسهل مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع قوائمها المالية للفترات السابقة ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

٦ تُسمى المنح الحكومية في بعض الأحيان بأسماء أخرى مثل الدعم أو الإعانات أو المكافآت.

المنح الحكومية

٧ لا يجوز إثبات المنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، ما لم يكن هناك تأكيد معقول بأن:

(أ) المنشأة ستلتزم بالشروط الملحقة بها؛

(ب) المنح سيتم الحصول عليها.

٨ لا يتم إثبات المنحة الحكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستلتزم بالشروط الملحقة بها وأن المنحة سيتم الحصول عليها. ولا يوفر الحصول على المنحة في حد ذاته دليلاً قاطعاً على أن الشروط الملحقة بالمنحة قد تم الوفاء بها أو سيتم الوفاء بها.

٩ لا يؤثر أسلوب الحصول على المنحة على طريقة المحاسبة المطبقة فيما يتعلق بالمنحة. وبالتالي فإن المنحة تتم المحاسبة عنها بالأسلوب نفسه سواءً تم الحصول عليها نقداً أو في صورة تخفيض لالتزام مستحق للحكومة.

١٠ يُعالج القرض من الحكومة القابل للإعفاء على أنه منحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستفي بشروط الإعفاء من القرض.

١٠أ تُعالج المنفعة من قرض حكومي مُقدم بمعدل فائدة أقل من معدل الفائدة في السوق على أنها منحة حكومية. ويجب إثبات القرض وقياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية". ويجب قياس المنفعة من معدل الفائدة الأقل من سعر الفائدة في السوق على أنها الفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمتحصلات المستلمة. وتتم المحاسبة عن المنفعة وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الشروط والواجبات التي تم، أو يجب أن يتم، الوفاء بها عند تحديد التكاليف التي تستهدف منفعة القرض أن تقوم بالتعويض عنها.

١١ فور إثبات المنحة الحكومية، يُعالَج أي التزام محتمل أو أصل محتمل متعلق بها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٢ يجب إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترات التي تثبت فيها المنشأة التكاليف المتعلقة بها، والتي تستهدف المنح أن تقوم بالتعويض عنها، على أنها مصروف.

١٣ يوجد منهجان عامان للمحاسبة عن المنح الحكومية: منهج رأس المال، الذي يتم بموجبه إثبات المنحة خارج الربح أو الخسارة، ومنهج الدخل، الذي يتم بموجبه إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى فترة واحدة أو أكثر.

١٤ مؤيدو منهج رأس المال يحتجون بالآتي:

(أ) المنح الحكومية هي وسيلة تمويل ويجب التعامل معها على هذا النحو في قائمة المركز المالي بدلاً من إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لمقابلتها ببنود المصروفات التي تموّلها. ونظراً لأنه لا يتوقع تسديدها، فينبغي إثبات مثل هذه المنح خارج الربح أو الخسارة.

(ب) من غير المناسب إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة لأنه لم يتم اكتسابها ولكنها تمثل حافزاً مقدماً من الحكومة بدون تكاليف متعلقة به.

١٥ فيما يلي الحجج المؤيدة لمنهج الدخل:

(أ) نظراً لأن المنح الحكومية هي مقبوضات من مصدر بخلاف المساهمين، فلا ينبغي إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية ولكن ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترات المناسبة.

(ب) المنح الحكومية نادراً ما تكون بدون مبرر. وتكتسبها المنشأة من خلال الالتزام بشروطها والوفاء بواجباتها التي يكون منصوصاً عليها. وبناءً عليه، ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تقوم فيها المنشأة بإثبات التكاليف المتعلقة بها، والتي تستهدف المنحة أن تقوم بالتعويض عنها، على أنها مصروفات.

(ج) نظراً لأن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى تُعد مصروفات، فمن المنطقي أن يتم التعامل أيضاً مع المنح الحكومية التي هي امتداد للسياسة المالية، ضمن الربح أو الخسارة.

١٦ من أساسيات منهج الدخل أن المنح الحكومية ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترات التي تثبت فيها المنشأة التكاليف المتعلقة بها، والتي تستهدف المنحة أن تقوم بالتعويض عنها، على أنها مصروفات. ولا يتفق إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس المقبوضات مع افتراض الاستحقاق المحاسبي (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية") وسيكون مقبولاً فقط في حال عدم وجود أساس لتخصيص المنحة على فترات غير الفترة التي تم الحصول عليها فيها.

١٧ يمكن التحقق بسهولة في معظم الحالات من الفترات التي تثبت المنشأة على مداها التكاليف أو المصروفات المتعلقة بمنحة حكومية. وبالتالي فإن المنح التي في مقابل مصروفات محددة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة نفسها التي يتم فيها إثبات المصروفات المتعلقة بها. وبالمثل، فإن المنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك يتم إثباتها عادةً ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي يتم فيها إثبات مصروف الإهلاك لتلك الأصول وبنسب إثبات ذلك الإهلاك.

١٨ قد تتطلب أيضاً المنح المتعلقة بأصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بواجبات معينة وعندئذ سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تتحمل تكلفة الوفاء بالواجبات. فعلى سبيل المثال، قد يكون منح قطعة أرض مشروطاً بإنشاء مبنى على الموقع وقد يكون من المناسب إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر المبنى.

١٩ يتم الحصول على المنح أحياناً على أنها جزء من حزمة إعانات مالية أو نقدية ملحق بها عدد من الشروط. وفي مثل هذه الحالات، يلزم بذل العناية في تحديد الشروط التي تنشأ عنها التكاليف والمصروفات التي تحدد الفترات التي على مداها سيتم اكتساب المنحة. وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وجزء منها على أساس آخر.

٢٠ المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة التحصيل على أنها تعويض عن مصروفات أو خسائر تم تكبدها بالفعل أو التي لغرض تقديم دعم مالي فوري إلى المنشأة دون أية تكاليف مستقبلية متعلقة بها يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تصبح فيها مستحقة التحصيل.

٢١ في بعض الظروف، قد يتم تقديم منحة حكومية لغرض تقديم دعم مالي مباشر إلى المنشأة بدلاً من تقديم حافز لتحمل نفقات محددة. وقد تقتصر مثل هذه المنح على منشأة معينة وقد لا تكون متاحة لفئة كاملة من المستفيدين. وقد تبرر هذه الظروف إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تتأهل فيها المنشأة للحصول على المنحة، مع تقديم إفصاحات تضمن فهم أثرها بوضوح.

٢٢ قد تصبح المنحة الحكومية مستحقة التحصيل من قبل المنشأة على أنها تعويض عن مصروفات أو خسائر تم تكبدها في فترة سابقة. ومثل هذه المنحة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تصبح فيها مستحقة التحصيل، مع تقديم إفصاحات تضمن فهم أثرها بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ قد تأخذ المنحة الحكومية شكل أصل غير نقدي يتم نقله إلى المنشأة لاستعمالها، كأرض أو موارد أخرى. وفي هذه الحالات يتم عادة تقييم القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عن كل من المنحة والأصل بتلك القيمة العادلة. وهناك أسلوب بديل يتم اتباعه في بعض الأحيان يتمثل في تسجيل كل من الأصل والمنحة بمبلغ اسمي.

عرض المنح المتعلقة بالأصول

٢٤ **يجب عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية التي بالقيمة العادلة، في قائمة المركز المالي إمّا بإدراج المنحة على أنها دخل مؤجل أو بطرح المنحة عند التوصل إلى المبلغ الدفتري للأصل.**

٢٥ توجد طريقتان لعرض المنح (أو الأجزاء المناسبة من المنح) المتعلقة بالأصول في القوائم المالية، وكلتاهما بديل مقبول.

٢٦ تثبت إحدى الطريقتين المنحة على أنها دخل مؤجل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

٢٧ تطرح الطريقة الأخرى المنحة عند احتساب المبلغ الدفتري للأصل. ويتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر الأصل القابل للإهلاك على أنها تخفيض في مصروف الإهلاك.

٢٨ يمكن أن يتسبب شراء الأصول وتلقي المنح المتعلقة بها في حدوث تحركات كبيرة في التدفقات النقدية للمنشأة. ولهذا السبب ولإظهار الاستثمار الإجمالي في الأصول، يتم الإفصاح غالباً عن مثل هذه التحركات على أنها بنود مستقلة في قائمة التدفقات النقدية بغض النظر عمّا إذا كان قد تم طرح المنحة، أو لا، من الأصل المتعلق بها لأغراض العرض في قائمة المركز المالي.

عرض المنح المتعلقة بالدخل

٢٩ يتم عرض المنح المتعلقة بالدخل على أنها جزء من الربح أو الخسارة، إمّا بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "دخل آخر"؛ أو يتم طرحها عند التقرير عن المصروف المتعلق بها.

٢٩أ [حُذفت]

٣٠ يدّعي مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب عرض بنود الدخل والمصروف بالصافي، وأن فصل المنحة عن المصروف يسهّل المقارنة بالمصروفات الأخرى غير المتأثرة بالمنحة. وفيما يتعلق بالطريقة الثانية، فإنه يُحتج بأن المصروفات ربما لم تكن المنشأة ستتكبدها فيما لو لم تكن المنحة متاحة، ولذلك فإن عرض المصروف دون مقابلته بالمنحة قد يكون مضللاً.

٣١ كلتا الطريقتين مقبولتان لعرض المنح المتعلقة بالدخل. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضرورياً لسلامة فهم القوائم المالية. ومن المناسب عادةً الإفصاح عن أثر المنح على أيٍّ من بنود الدخل أو المصروف الذي يلزم الإفصاح عنه بشكل منفصل.

سداد المنح الحكومية

٣٢ **يجب أن تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة السداد على أنها تغيير في تقدير محاسبي (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). ويجب استخدام سداد المنحة المتعلقة بالدخل أولاً مقابل أي رصيد دائن مؤجل غير مُستنفد فيما يتعلق بالمنحة. وإذا كان مبلغ السداد يتجاوز أي رصيد دائن مؤجل، أو عندما لا يوجد أي رصيد دائن مؤجل، فإن السداد يجب إثباته مباشرة ضمن الربح أو الخسارة. ويجب إثبات سداد المنحة المتعلقة بأصل عن طريق زيادة المبلغ الدفتري للأصل أو تخفيض رصيد الدخل المؤجل بالمبلغ مستحق السداد. ويجب إثبات الإهلاك الإضافي المتراكم، الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة حتى تاريخه في ظل عدم وجود المنحة، مباشرة ضمن الربح أو الخسارة.**

٣٣ قد تتطلب الظروف التي نشأ عنها سداد المنحة المتعلقة بأصل أن يؤخذ في الحسبان احتمال هبوط المبلغ الدفتري الجديد للأصل.

المساعدات الحكومية

٣٤ تُستثنى من تعريف المنح الحكومية الوارد في الفقرة ٣ أشكال بعينها من المساعدات الحكومية التي لا يمكن أن تُحدَّد لها قيمة بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

٣٥ من أمثلة المساعدات التي لا يمكن أن تُحدَّد لها قيمة بشكل معقول الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات. ومن أمثلة المساعدات التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة مشتريات حكومية مسئولة عن جزء من مبيعات

المنشأة. وقد يكون وجود المنفعة لا جدال فيه ولكن أية محاولة لفصل الأنشطة التجارية عن المساعدات الحكومية قد يكون جزافياً تماماً.

٣٦ قد تكون المنفعة في الأمثلة المذكورة أعلاه من الأهمية بمكان بحيث يكون من الضروري الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة المساعدات حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

٣٧ [حُذفت]

٣٨ في هذا المعيار، لا تشمل المساعدات الحكومية توفير البنية التحتية عن طريق تحسين شبكة النقل العام وشبكة الاتصالات وتوفير مرافق محسنة مثل شبكة الري أو المياه التي تكون متاحة لمنفعة مجتمع محلي بكامله على أساس مستمر غير محدد.

الإفصاح

٣٩ **يجب الإفصاح عن الأمور الآتية:**

(أ) **السياسة المحاسبية المطبقة للمنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المطبقة في القوائم المالية؛**

(ب) **طبيعة ومدى المنح الحكومية المثبتة في القوائم المالية والإشارة إلى الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية التي انتفعت منها المنشأة بشكل مباشر؛**

(ج) **الشروط التي لم يتم الوفاء بها والاحتمالات الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية المثبتة.**

أحكام التحول

٤٠ **يجب على المنشأة التي تطبق المعيار لأول مرة:**

(أ) **أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح، حينما يكون ذلك مناسباً؛**

(ب) **أن تختار إمّا:**

(١) **تعديل قوائمها المالية تبعاً للتغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨؛ أو**

(٢) **تطبيق الأحكام المحاسبية للمعيار فقط على المنح أو الأجزاء من المنح التي تصبح مستحقة التحصيل أو مستحقة السداد بعد تاريخ سريان المعيار.**

تاريخ السريان

٤١ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك التاريخ.

٤٢ عدَّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد أضاف الفقرة ٢٩أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٤٣ تم حذف الفقرة ٣٧ وإضافة الفقرة ١٠أ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي على القروض الحكومية التي يتم الحصول عليها في الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤ [حُذفت]

٤٥ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٦ عدَّل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٢٩ وحذف الفقرة ٢٩أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٤٧ [حُذفت]

٤٨ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ١٠أ وحذف الفقرتين ٤٤ و٤٧. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢١
"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢١
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

١ قد تنفذ المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين. فقد تكون لديها معاملات بعملات أجنبية أو قد تكون لديها عمليات أجنبية. وإضافة لذلك، قد تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

٢ الموضوعات الرئيسية هي تحديد سعر أو أسعار الصرف التي سيتم استخدامها والطريقة التي سيتم التقرير بها عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

النطاق

٣ **يجب تطبيق هذا المعيار:**[١]

(أ) عند المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(ب) عند ترجمة النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي يتم تضمينها في القوائم المالية للمنشأة عن طريق التوحيد أو عن طريق طريقة حقوق الملكية؛

(ج) عند ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة العرض.

٤ ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية، وبناءً عليه، تُستثنى هذه المشتقات من نطاق هذا المعيار. ولكن تلك المشتقات بعملة أجنبية التي لا تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (مثل بعض المشتقات بالعملة الأجنبية التي تكون مُدمجة في عقود أخرى) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وإضافة لذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تترجم المنشأة مبالغ متعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملتها للعرض.

٥ لا ينطبق هذا المعيار على المحاسبة عن التحوط لبنود بالعملة الأجنبية، بما في ذلك التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن التحوط.

٦ ينطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية للمنشأة بعملة أجنبية ويوضح المتطلبات اللازمة لوصف القوائم المالية الناتجة بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ويحدد هذا المعيار أيضاً المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيما يتعلق بعمليات ترجمة المعلومات المالية إلى عملة أجنبية، التي لا تستوفي هذه المتطلبات.

٧ لا ينطبق هذا المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية، أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية").

التعريفات

٨ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

سعر الإقفال **هو سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.**

[١] انظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٧ "استحداث اليورو"

فرق الصرف **هو الفرق الناتج عن ترجمة عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.**

سعر الصرف **هو النسبة التي يتم بموجبها تبادل عملتين.**

القيمة العادلة **هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

العملة الأجنبية **هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة.**

العملية الأجنبية **هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو ترتيب مشترك أو فرع للمنشأة المعدة للتقرير، يقع مقر أنشطتها أو تُباشَر أنشطتها في بلد آخر أو بعملة أخرى بخلاف بلد أو عملة المنشأة المعدة للتقرير.**

العملة الوظيفية **هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.**

المجموعة **هي المنشأة الأم وجميع منشآتها التابعة.**

البنود النقدية **هي وحدات العملة المُحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو دفعها في شكل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.**

صافي الاستثمار في عملية أجنبية **هو مبلغ حصة المنشأة المعدة للتقرير في صافي أصول تلك العملية.**

عملة العرض **هي العملة التي تُعرض بها القوائم المالية.**

سعر الصرف الفوري **هو سعر الصرف للتسليم الفوري.**

شرح التعريفات

العملة الوظيفية

٩ البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادةً البيئة التي تُولّد فيها النقد وتنفقه بشكل رئيسي. وتأخذ المنشأة العوامل الآتية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار مبيعات السلع والخدمات (وستكون غالباً هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار البيع لسلعها وخدماتها)؛

(٢) للبلد التي تحدد قوى المنافسة فيها ولوائحها بشكل رئيسي أسعار بيع سلع المنشأة وخدماتها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والمواد والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات (وستكون غالباً هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية هذه التكاليف).

١٠ قد توفر العوامل الآتية أيضاً دليلاً على العملة الوظيفية للمنشأة:

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية).

(ب) العملة التي تُحفظ بها عادةً المقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

١١ تؤخذ العوامل الإضافية أدناه في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفس العملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير (المنشأة المعدة للتقرير، في هذا السياق، هي المنشأة التي تكون لديها عملية أجنبية في صورة منشأة تابعة لها أو فرع لها أو منشأة زميلة لها أو ترتيب مشترك لها):

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للمنشأة المعدة للتقرير، بدلاً من أن يتم تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. ومن أمثلة الحالة الأولى هو ما يكون عندما تبيع العملية الأجنبية فقط سلعاً مستوردة من المنشأة المعدة للتقرير

وتحول المتحصلات إليها. ومن أمثلة الحالة الثانية هو ما يكون عندما تراكم العملية نقداً وبنوداً نقدية أخرى وتتكبد مصروفات وتولد دخلاً وترتب قروضاً، ويكون كل ذلك تقريباً بعملتها المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة المعدة للتقرير تشكل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة العملية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة المعدة للتقرير ويمكن تحويلها إليها بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة واجبات الدين القائمة والمتوقعة بشكل معتاد بدون توفير أموال من قبل المنشأة المعدة للتقرير.

١٢ عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مختلطة ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستخدم الإدارة اجتهادها الشخصي لتحديد العملة الوظيفية الأصدق تعبيراً عن الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساس. وكجزء من هذا المنهج، فإن الإدارة تعطي الأولوية للمؤشرات الأساسية الواردة في الفقرة ٩ قبل أن تأخذ في الحسبان المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١، التي تهدف إلى توفير أدلة إضافية مؤيدة لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.

١٣ تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس التي تتعلق بها. وبناءً عليه، فإن العملة الوظيفية لا يتم تغييرها بعد تحديدها ما لم يحدث تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس.

١٤ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإن القوائم المالية للمنشأة يتم إعادة عرضها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح". ولا يمكن للمنشأة تجنب إعادة العرض وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ عن طريق القيام، على سبيل المثال، باختيار عملة بخلاف العملة الوظيفية التي يتم تحديدها وفقاً لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لمنشأتها الأم) على أنها عملتها الوظيفية.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية

١٥ قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو مستحق الدفع لها. والبند الذي لم يتم التخطيط لتسويته والذي من غير المرجح أن تتم تسويته في المستقبل المنظور يُعد، في جوهره، جزءاً من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين ٣٢ و٣٣. وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية المبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو القروض طويلة الأجل. ولا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو مستحقة الدفع إلى الدائنين التجاريين.

١٥أ إن المنشأة التي لديها بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو مستحق الدفع لها، كما هو موضح في الفقرة ١٥، قد تكون أية منشأة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال، توجد منشأة لها منشأتان تابعتان (أ) و (ب). والمنشأة التابعة (ب) هي عملية أجنبية. وتمنح المنشأة التابعة (أ) قرضاً للمنشأة التابعة (ب). وقرض المنشأة التابعة (أ) مستحق التحصيل من المنشأة التابعة (ب) سيكون جزءاً من صافي استثمار المنشأة في المنشأة التابعة (ب) إذا لم يتم التخطيط لتسوية القرض ولم يكن من المرجح حدوث التسوية في المستقبل المنظور. ويصح ذلك أيضاً إذا كانت المنشأة التابعة (أ) هي ذاتها عملية أجنبية.

البنود النقدية

١٦ إن السمة الأساسية للبند النقدي هي وجود حق في استلام (أو واجب بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن أمثلته: المعاشات ومنافع الموظفين الأخرى التي يتم دفعها نقداً، والمخصصات التي تتم تسويتها نقداً، والتزامات عقود الإيجار، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم إثباتها على أنها التزام. وبالمثل، فإن عقداً لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة أو كمية متغيرة من الأصول، تكون فيه القيمة العادلة التي سيتم استلامها (أو تسليمها) مساوية لعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة يعد بنداً نقدياً. وفي المقابل، فإن السمة الأساسية للبند غير النقدي هي عدم وجود حق في استلام (أو واجب بتسليم) عدد ثابت أو قبل للتحديد من وحدات العملة. ومن أمثلته: المبالغ المدفوعة مقدماً مقابل سلع وخدمات والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والعقارات والآلات والمعدات وأصول حق الاستخدام والمخصصات التي سيتم تسويتها عن طريق تسليم أصل غير نقدي.

ملخص المنهج المطلوب بموجب هذا المعيار

١٧ عند إعداد القوائم المالية، تحدد كل منشأة عملتها الوظيفية وفقاً للفقرات ٩–١٤، سواءً كانت منشأةً قائمةً بذاتها أو منشأةً لها عمليات أجنبية (مثل منشأة أم) أو عملية أجنبية (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتترجم المنشأة البنود التي بعملة أجنبية إلى عملتها الوظيفية وتقوم بالتقرير عن آثار مثل هذه الترجمة وفقاً للفقرات ٢٠–٣٧ والفقرة ٥٠.

١٨ تضم العديد من المنشآت المعدة للتقرير عدداً من المنشآت المنفردة (على سبيل المثال، مجموعة تتألف من منشأة أم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة). وقد يكون لدى أنواع عديدة من المنشآت، سواءً كانت أعضاءً في مجموعة أو غير ذلك، استثمارات في منشآت زميلة أو ترتيبات مشتركة. وقد يكون لديها أيضاً فروع. ومن الضروري أن تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لكل منشأة تشتمل عليها المنشأة المعدة للتقرير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة المعدة للتقرير قوائمها المالية. ويسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة المعدة للتقرير أية عملة (أو عملات). وتتم ترجمة النتائج والمركز المالي لأية منشأة ضمن المنشأة المعدة للتقرير تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨–٥٠.

١٩ يسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة القائمة بذاتها التي تعد قوائم مالية أو للمنشأة التي تعد قوائم مالية منفصلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض للمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، فتتم ترجمة نتائجها ومركزها المالي أيضاً إلى عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨–٥٠.

التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

الإثبات الأولي

٢٠ المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقوّمة بعملة أجنبية أو معاملة تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بما يلي:

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوماً بعملة أجنبية؛ أو

(ب) اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ مستحقة الدفع أو مستحقة التحصيل مُقوَّمة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) القيام بطرق أخرى باقتناء أو استبعاد أصول، أو تكبد أو تسوية التزامات، مُقوَّمة بعملة أجنبية.

٢١ **يجب أن يتم تسجيل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية، عن طريق تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية.**

٢٢ تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولأسباب عملية، يُستخدم غالباً سعر يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم متوسط السعر لأسبوع أو شهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. ومع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير.

التقرير في نهاية فترات التقرير اللاحقة

٢٣ **في نهاية كل فترة تقرير:**

(أ) يجب ترجمة البنود النقدية التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

(ب) يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية، باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛

(ج) يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.

٢٤ يتم تحديد المبلغ الدفتري للبند بالتوافق مع المعايير الأخرى ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات". وسواءً كان المبلغ الدفتري يتم تحديده على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة، فإذا كان المبلغ يتم تحديده بعملة أجنبية، فإنه يُترجم عندئذٍ إلى العملة الوظيفية وفقاً لهذا المعيار.

٢٥ يتم تحديد المبلغ الدفتري لبعض البنود عن طريق المقارنة بين مبلغين أو أكثر. فعلى سبيل المثال، يكون المبلغ الدفتري للمخزون هو التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون". وبالمثل، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، فإن المبلغ الدفتري لأصل يوجد مؤشر على الهبوط في قيمته هو المبلغ الدفتري قبل الأخذ في الحسبان خسائر الهبوط المحتملة أو المبلغ الممكن استرداده منه، أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، فإن المبلغ الدفتري يتم تحديده بمقارنة:

(أ) التكلفة أو المبلغ الدفتري، حسب مقتضى الحال، مترجماً بسعر الصرف في تاريخ تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه بالتكلفة التاريخية)؛

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقق أو المبلغ الممكن استرداده، حسب مقتضى الحال، مترجماً بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال، سعر الإقفال في نهاية فترة التقرير).

قد يكون أثر هذه المقارنة هو أن يتم إثبات خسارة هبوط بالعملة الوظيفية ولكن لا يتم إثباتها بالعملة الأجنبية، أو العكس بالعكس.

٢٦ عندما تتوفر أسعار صرف عديدة، فإن السعر المُستخدم هو ذلك السعر الذي كان من الممكن أن تتم به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد فيما لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت في تاريخ القياس. وفي حالة الافتقار مؤقتاً لإمكانية الصرف بين عملتين، يكون السعر المُستخدم هو أول سعر لاحق يمكن أن يتم به الصرف.

إثبات فروقات الصرف

٢٧ كما هو موضح في الفقرتين ٣(أ) و٥، ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن التحوط للبنود بالعملة الأجنبية. ويتطلب تطبيق المحاسبة عن التحوط من المنشأة أن تحاسب عن بعض فروقات الصرف بشكل مختلف عن معالجة فروقات الصرف المطلوبة بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن يتم بشكل أولي إثبات فروقات الصرف من البنود النقدية التي تتأهل للوصف بأنها أدوات تحوط في تحوط للتدفقات النقدية، ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر فاعلية التحوط.

٢٨ **يجب إثبات فروقات الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ٣٢.**

٢٩ عندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، ينتج عن ذلك فرق في الصرف. وعندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم إثبات فرق الصرف بكامله في تلك الفترة. ولكن عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق الصرف الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية حسب التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠ **عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، يجب إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة ناتج من سعر الصرف ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، يجب إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة ناتج من سعر الصرف ضمن الربح أو الخسارة.**

٣١ تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إثبات بعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ إثبات بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات ضمن الدخل الشامل الآخر. وعند قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، تتطلب الفقرة ٢٣(ج) من هذا المعيار ترجمة مبلغ إعادة التقويم باستخدام السعر القائم في تاريخ تحديد القيمة، مما ينتج عنه فرق في الصرف يتم إثباته أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢ **يجب إثبات فروقات الصرف التي تنشأ عن بند نقدي يشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة المعدة للتقرير في عملية أجنبية (انظر الفقرة ١٥) ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، حسب مقتضى الحال. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة المعدة للتقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة)، يجب إثبات فروقات الصرف هذه بشكل أولي ضمن الدخل الشامل الآخر ويجب إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار وفقاً للفقرة ٤٨.**

٣٣ عندما يشكل بند نقدي جزءاً من صافي استثمار المنشأة المعدة للتقرير في عملية أجنبية ويكون مُقوّماً بالعملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير، ينشأ عن ذلك فرق في الصرف في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان مثل هذا البند مقوّماً بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية، فإن فرقاً في الصرف ينشأ في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان مثل هذا البند مقوّماً بعملة أخرى بخلاف العملة الوظيفية لأي من المنشأة المعدة للتقرير أو العملية الأجنبية، ينشأ فرق في الصرف في كل من القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير والقوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. ويتم إثبات مثل فروقات الصرف هذه ضمن الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة المعدة للتقرير (أي القوائم المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤ عندما تحفظ المنشأة دفاترها وسجلاتها بعملة أخرى بخلاف عملتها الوظيفية، ففي الوقت الذي تعد فيه المنشأة قوائمها المالية، تتم ترجمة جميع المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقاً للفقرات ٢٠–٢٦. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعملة الوظيفية التي كانت ستنتج فيما لو كان قد تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. فعلى سبيل المثال، تتم ترجمه البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفال، وتتم ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى إثباتها.

تغيير العملة الوظيفية

٣٥ **عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإن المنشأة يجب عليها تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.**

٣٦ كما هو موضح في الفقرة ١٣، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس ذات الصلة بالمنشأة. وبناءً عليه، فإن العملة الوظيفية لا يمكن تغييرها بعد تحديدها إلا إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغيير العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ تتم المحاسبة عن أثر تغيير العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تترجم المنشأة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتعاَلج المبالغ الناتجة المترجمة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يُعاد تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة عملية أجنبية تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين ٣٢ و٣٩(ج) من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة إلى أن يتم استبعاد العملية.

استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإن المنشأة تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم المجموعة منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإن نتائج كل منشأة ومركزها المالي يتم التعبير عنها بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض القوائم المالية الموحدة.

٣٩ **يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات الآتية:**

(أ) **يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة معروضة من قوائم المركز المالي (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك؛**

(ب) يجب ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛

(ج) يجب إثبات جميع فروقات الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر.

٤٠ لأسباب عملية، يُستخدم غالباً سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال، متوسط السعر للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروف. ومع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير.

٤١ تنتج فروقات الصرف المشار إليها في الفقرة ٣٩(ج) من:

(أ) ترجمة الدخل والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة صافي الأصول الافتتاحي بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم إثبات فروقات الصرف هذه ضمن الربح أو الخسارة لأن التغيرات في أسعار الصرف لها أثر مباشر ضئيل أو منعدم على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية الناتجة من العمليات. ويتم عرض المبلغ التراكمي لفروقات الصرف في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى حين استبعاد العملية الأجنبية. وعندما تتعلق فروقات الصرف بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات الصرف المتراكمة الناشئة عن الترجمة والتي تُنسب إلى الحصص غير المسيطرة، يتم تخصيصها إلى الحصص غير المسيطرة، ويتم إثباتها على أنها جزء منها في قائمة المركز المالي الموحدة.

٤٢ يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات الآتية:

(أ) يجب ترجمة جميع المبالغ (أي الأصول، والالتزامات، وبنود حقوق الملكية، والدخل والمصروفات، بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث قائمة مركز مالي، باستثناء ما يلي

(ب) عندما تتم ترجمة المبالغ إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح، يجب أن تكون مبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها على أنها مبالغ السنة الحالية في القوائم المالية للسنة المالية السابقة ذات الصلة (أي غير المعدلة تبعاً للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، يجب على المنشأة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ قبل تطبيق طريقة الترجمة الواردة في الفقرة ٤٢، باستثناء مبالغ المقارنة التي تتم ترجمتها إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح (انظر الفقرة ٤٢(ب)). وعندما لا يَعُد اقتصاد ما ذا تضخم جامح ولا تستمر المنشأة في إعداد وعرض قوائمها المالية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩، فإن المنشأة يجب عليها استخدام المبالغ المُعاد عرضها، للوصول إلى مستوى السعر في التاريخ الذي توقفت فيه المنشأة عن إعادة عرض قوائمها المالية، على أنها التكاليف التاريخية للترجمة إلى عملة العرض.

ترجمة عملية أجنبية

٤٤ تنطبق الفقرات ٤٥–٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨–٤٣، عندما تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة عرض حتى يمكن تضمين العملية الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة المعدة للتقرير عن طريق التوحيد أو عن طريق طريقة حقوق الملكية.

٤٥ تُتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات البينية داخل المجموعة للمنشأة التابعة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة")، عند دمج نتائج عملية أجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير. ومع ذلك، فإن الأصل (أو الالتزام) النقدي داخل المجموعة، سواءً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، لا يمكن إلغاؤه مقابل الالتزام (أو الأصل) المقابل له داخل المجموعة بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. وهذا لأن البند النقدي يمثل تعهداً بتحويل عملة إلى أخرى ويُعرِّض المنشأة المعدة للتقرير لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناءً عليه، فإن أي فرق في الصرف من هذا القبيل يتم إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة المعدة للتقرير ضمن الربح أو الخسارة، وإذا كان ناشئاً عن الحالات الموضحة في الفقرة ٣٢، فإنه يتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تجميعه بشكل متراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى حين استبعاد العملية الأجنبية.

٤٦ عندما تكون القوائم المالية لعملية أجنبية في تاريخ مختلف عن ذلك التاريخ الذي للمنشأة المعدة للتقرير، فإن العملية الأجنبية تعِد غالباً قوائم إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة المعدة للتقرير. وعند عدم القيام بذلك، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ باستخدام تاريخ مختلف شريطة ألا يكون الفرق أكبر من ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تعديلات تبعاً لآثار أية معاملات أو أحداث أخرى مهمة تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، تتم ترجمة أصول والتزامات العملية الأجنبية بسعر الصرف في نهاية فترة التقرير الخاصة بالعملية الأجنبية. ويتم إجراء تعديلات تبعاً للتغيرات المهمة في أسعار الصرف حتى نهاية فترة التقرير الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. ويُستخدم نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١).

٤٧ **إن أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات، بسبب القيمة العادلة، على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الناشئة عن الاستحواذ على تلك العملية الأجنبية يجب معالجتها على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين ٣٩ و٤٢.**

الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية

٤٨ **عند استبعاد عملية أجنبية، فإن المبلغ التراكمي لفروقات الصرف فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية، والمثبت ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكم في المكون المنفصل لحقوق الملكية، يجب إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من الاستبعاد (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)).**

٤٨أ بالإضافة إلى استبعاد كامل حصة المنشأة في عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن الاستبعادين الجزئيين الآتيين على أنهما استبعادات:

(أ) عندما ينطوي الاستبعاد الجزئي على فقدان السيطرة على منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة تحتفظ بحصة غير مسيطرة في منشأتها التابعة السابقة بعد الاستبعاد الجزئي؛

(ب) عندما تكون الحصة المحتفظ بها، بعد الاستبعاد الجزئي لحصة في ترتيب مشترك أو الاستبعاد الجزئي لحصة في منشأة زميلة تتضمن عملية أجنبية، هي أصل مالي يتضمن عملية أجنبية.

٤٨ب عند استبعاد منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب إلغاء إثبات المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والتي تم عزوها إلى الحصص غير المسيطرة، ولكن لا يجوز إعادة تصنيف ذلك المبلغ إلى الربح أو الخسارة.

٤٨ج **عند الاستبعاد الجزئي لمنشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب على المنشأة إعادة عزو النصيب التناسبي من المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الحصص غير المسيطرة في تلك العملية الأجنبية. وفي أي استبعاد جزئي آخر لعملية أجنبية يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف -فقط- النصيب التناسبي من المبلغ التراكمي لفروقات الصرف والذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر، إلى الربح أو الخسارة.**

٤٨د إن الاستبعاد الجزئي لحصة المنشأة في عملية أجنبية هو أي تخفيض في حصة ملكية المنشأة في عملية أجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة ٤٨أ والتي تتم المحاسبة عنها على أنها استبعادات.

٤٩ قد تستبعد المنشأة كل أو بعض حصتها في عملية أجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع رأس المال المساهم به أو التنازل عن كل المنشأة أو جزء منها. ولا يشكل تخفيض المبلغ الدفتري للعملية الأجنبية استبعاداً جزئياً، سواءً كان ذلك بسبب خسائرها ذاتها أو بسبب هبوط أثبتته المنشأة المستثمرة. وبناءً عليه، فإنه لا يتم إعادة تصنيف أي جزء من مكسب أو خسارة صرف العملات الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة عند التخفيض.

الآثار الضريبية لجميع فروقات الصرف

٥٠ قد يكون للمكاسب والخسائر من المعاملات بعملة أجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي (بما في ذلك عملية أجنبية) إلى عملة مختلفة آثار ضريبية. وينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" على هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١ في الفقرات ٥٣ و٥٥–٥٧، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة المجموعة، على العملة الوظيفية للمنشأة الأم.

٥٢ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) مبلغ فروقات الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) صافي فروقات الصرف التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة في مكون منفصل لحقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.

٥٣ عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإن تلك الحقيقة يجب النص عليها، إلى جانب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية سواءً للمنشأة المعدة للتقرير أو لعملية أجنبية مهمة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب تغيير العملة الوظيفية.

٥٥ عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فلا يجوز لها وصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي إلا إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي بما في ذلك طريقة الترجمة الموضحة في الفقرتين ٣٩ و٤٢.

٥٦ تعرض المنشأة في بعض الأحيان قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست هي عملتها الوظيفية بدون الوفاء بمتطلبات الفقرة ٥٥. فعلى سبيل المثال، قد تحوّل المنشأة بنوداً مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو قد تحوّل المنشأة، التي لا تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، القوائم المالية إلى عملة أخرى عن طريق ترجمة جميع البنود بأحدث سعر إقفال. ولا تتفق مثل هذه التحويلات مع المعايير الدولية للتقرير المالي وتكون الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧ مطلوبة.

٥٧ عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة مختلفة سواءً عن عملتها الوظيفية أو عن عملتها للعرض وتكون متطلبات الفقرة ٥٥ غير مستوفاة، فإن المنشأة يجب عليها:

(أ) تعيين المعلومات بشكل واضح على أنها معلومات تكميلية وذلك لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) الإفصاح عن العملة التي يتم بها تقديم المعلومات التكميلية؛

(ج) الإفصاح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

تاريخ السريان

٥٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٨أ أضاف الإصدار "صافي الاستثمار في عملية أجنبية" (تعديل على المعيار الدولي للمحاسبة ٢١)، الصادر في ديسمبر ٢٠٠٥، الفقرة ١٥أ وعدّل الفقرة ٣٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق.

٥٩ يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على جميع الاستحواذات التي تحدث بعد بداية فترة التقرير المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار لأول مرة. ويسمح بالتطبيق بأثر رجعي للفقرة ٤٧ على الاستحواذات السابقة. وفيما يتعلق بالاستحواذ على عملية أجنبية يتم معالجتها بأثر مستقبلي ولكنها حدثت قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار لأول مرة، لا يجوز للمنشأة إعادة عرض السنوات السابقة، وبناءً عليه يجوز لها، عندما يكون ذلك مناسباً، معالجة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة التي تنشأ عن ذلك الاستحواذ على أنها

أصول والتزامات للمنشأة وليس على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. ولذلك، فإن تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة إمّا أن تكون قد تم التعبير عنها بالفعل بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تُعد بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الاستحواذ.

٦٠ يجب المحاسبة عن جميع التغييرات الأخرى الناتجة عن تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٦٠أ عدّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدّل الفقرات ٢٧، و٣٠–٣٣، و٣٧، و٣٩، و٤١، و٤٥، و٤٨، و٥٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٦٠ب أضاف المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرات ٤٨أ–٤٨د وعدل الفقرة ٤٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٦٠ج [حُذفت]

٦٠د عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٦٠ب. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق.

٦٠هـ [حُذفت]

٦٠و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣(ب)، و٨، و١١، و١٨، و١٩، و٣٣، و٤٤–٤٦، و٤٨أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٦٠ز عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٨ وعدل الفقرة ٢٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٦٠ح عدل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٣٩. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٦٠ط [حُذفت]

٦٠ي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، و٤، و٥، و٢٧، و٥٢ وحذف الفقرات ٦٠ج، و٦٠هـ، و٦٠ط. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٠ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ١٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب الإصدارات الأخرى

٦١ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" (المنقح في ١٩٩٣).

٦٢ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١١ "صرف العملات الأجنبية – رسملة الخسائر الناتجة عن التخفيضات الحادة في قيمة العملة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٩ "التقرير عن قياس العملة وعرض القوائم المالية بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٠ "التقرير عن ترجمة العملة من عملة القياس إلى عملة العرض".

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣
"تكاليف الاقتراض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٦ (إضافة):

٦ ...:

(أ) ...

(ب) ...

(ج) ...

(د) الفائدة فيما يتعلق بالتزامات عقود الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٧ "عقود الإيجار" أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(هـ) فروقات صرف العملة الناشئة عن الاقتراض بعملة أجنبية طالما كانت تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

(و) أعباء التمويل الناتجة من عقود المرابحة والتورق وغيرها من عقود التمويل المتوافقة مع الشريعة.

سبب الإضافة:

أُضيف إلى مكونات تكاليف التمويل الوارد في الفقرة السادسة التكاليف الناتجة عن معاملات المرابحة والتورق وغيرها من معاملات التمويل المتوافقة مع الشريعة وذلك لتوفير معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها المنشأة خلال الفترة.

٢٦ (إضافة):

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛ مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق)؛

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

سبب الإضافة:

أُضيف إلى متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة السادسة والعشرين (أ) والمتعلقة بالإفصاح عن تكاليف التمويل التي تمت رسملتها خلال الفترة وجوب الإفصاح عن تكاليف التمويل مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق). وتمت إضافة هذا المتطلب لخدمة المستثمرين الذين يهمهم التعرف على مصادر تكاليف التمويل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣
تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساس

١ **تشكل تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، جزءاً من تكلفة ذلك الأصل. وتُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف.**

النطاق

٢ **يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.**

٣ لا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو الضمنية لحقوق الملكية، بما في ذلك رأس مال الأسهم الممتازة غير المُصنف على أنه التزام.

٤ لا يلزم المنشأة تطبيق المعيار على تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج:

(أ) أصل مؤهل مقيس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال أصل حيوي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"؛ أو

(ب) المخزون الذي يُصنَّع، أو يُنتَج بأية صورة أخرى، بكميات كبيرة بشكل متكرر.

التعريفات

٥ **يستخدم هذا المعيار المصطلحات الآتية بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

***تكاليف الاقتراض* هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.**

***الأصل المؤهل* هو أصل يستغرق بالضرورة فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو يصبح جاهزاً لبيعه.**

٦ يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وفقاً لما هو موضح في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) [حُذفت]

(ج) [حُذفت]

(د) الفائدة فيما يتعلق بالتزامات عقود الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(هـ) فروقات صرف العملة الناشئة عن اقتراض عملة أجنبية طالما أنها تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

٧ تبعاً للظروف، يمكن لأي مما يلي أن يكون أصلاً مؤهلاً:

(أ) المخزون

(ب) المصانع

(ج) مرافق توليد الطاقة

(د) الأصول غير الملموسة

(هـ) العقارات الاستثمارية

(و) النباتات المثمرة.

الأصول المالية، والمخزون الذي يُصنَّع، أو يُنتج بأية صورة أخرى، خلال فترة زمنية قصيرة، لا تُعد أصولاً مؤهلةً. والأصول التي تكون جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المقصود لها أو لبيعها لا تُعد أصولاً مؤهلة.

الإثبات

٨ **يجب على المنشأة رسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، على أنها جزءٌ من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على المنشأة إثبات تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تكبدتها فيها.**

٩ يتم تضمين تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، في تكلفة ذلك الأصل. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض تلك على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل عندما يكون من المرجح أن تنتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ويمكن قياس التكاليف بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"، فإنها تُثبت الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم على أنه مصروف خلال الفترة نفسها وفقاً للفقرة ٢١ من ذلك المعيار.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

١٠ تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، هي تكاليف الاقتراض التي كان سيتم تجنبها فيما لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعندما تقترض المنشأة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل بعينه، يمكن بسهولة تحديد تكاليف الاقتراض التي تتعلق بشكل مباشر بذلك الأصل المؤهل.

١١ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين قروض بعينها وأصل مؤهل، وتحديد القروض التي كان سيتم تجنبها لولا ذلك. وتنشأ مثل هذه الصعوبة، على سبيل المثال، عندما يتم التنسيق لأنشطة تمويل المنشأة بشكل مركزي. وتنشأ صعوبات أيضاً عندما تستخدم المجموعةٌ مجموعةً من أدوات الدين لتقترض أموالاً بمعدلات فائدة متفاوتة، ثم تُقرض تلك الأموال على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة. وتنشأ تعقيدات أخرى من استخدام قروض مقوَّمة بعملات أجنبية أو مرتبطة بها، وعندما تعمل المجموعة في اقتصادات ذات تضخم جامح، ومن التقلبات في أسعار صرف العملات. ونتيجةً لذلك، يصعب تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل ويتطلب الأمر ممارسة الاجتهاد.

١٢ **إذا اقترضت المنشأة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، فيجب عليها أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على أنها تكاليف الاقتراض الفعلية التي تم تكبدها لذلك الاقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثماري على الاستثمار المؤقت لتلك القروض.**

١٣ قد تؤدي ترتيبات التمويل لأصل مؤهل إلى حصول المنشأة على الأموال المُقترضة وتكبد تكاليف الاقتراض ذات الصلة قبل استخدام بعض الأموال أو جميعها في النفقات على الأصل المؤهل. وفي مثل هذه الظروف، تُستثمر الأموال غالباً بشكل مؤقت لحين إنفاقها على الأصل المؤهل. وعند تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة خلال الفترة، يُطرح من تكاليف الاقتراض المتكبدة أي دخل استثمار مُكتسب على تلك الأموال.

١٤ **في حالة قيام المنشأة باقتراض أموال بشكل عام واستخدامها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فيجب عليها تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة عن طريق تطبيق معدل رسملة على النفقات المتكبدة على ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المنطبقة على جميع قروض المنشأة القائمة خلال الفترة. ومع ذلك، يجب على المنشأة أن تستبعد من هذا الاحتساب تكاليف الاقتراض المنطبقة على القروض التي تمت خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل إلى حين الانتهاء تقريباً من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز ذلك الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. ولا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تقوم المنشأة برسملتها خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض التي تكبدتها المنشأة خلال تلك الفترة.**

١٥ من المناسب في بعض الظروف تضمين جميع قروض المنشأة الأم ومنشآتها التابعة عند احتساب متوسط مرجح لتكاليف الاقتراض؛ وفي ظروف أخرى، يكون من المناسب لكل منشأة تابعة أن تستخدم متوسطاً مرجحاً لتكاليف الاقتراض ينطبق على القروض الخاصة بها.

زيادة المبلغ الدفتري للأصل المؤهل عن المبلغ الممكن استرداده

١٦ عندما يزيد المبلغ الدفتري أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن المبلغ الممكن استرداده منه أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يُخفَّض المبلغ الدفتري أو يُشطب وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. وفي ظروف معينة، يُعكس مبلغ التخفيض أو الشطب وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

بدء الرسملة

١٧ **يجب على المنشأة أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. وتاريخ بدء الرسملة هو التاريخ الذي تستوفي فيه المنشأة لأول مرة جميع الشروط الآتية:**

(أ) تكبد نفقات للأصل؛

(ب) تكبد تكاليف الاقتراض؛

(ج) مباشرة الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

١٨ تشمل النفقات على أصل مؤهل فقط تلك النفقات التي نتجت عنها مدفوعات نقدية أو نقل أصول أخرى أو تحمل التزامات بفائدة. وتُخفَّض النفقات بأية دفعات مرحلية تم استلامها وأية منح تم استلامها فيما يتعلق بالأصل (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"). ويُعدّ متوسط المبلغ الدفتري للأصل خلال الفترة، بما في ذلك تكاليف الاقتراض المُرسملة سابقاً، تقريباً معقولاً عادةً للنفقات التي ينطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

١٩ تشمل الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه ما هو أكثر من مجرد الإنشاء المادي للأصل. فهي تشتمل على العمل الفني والإداري الذي يسبق بداية الإنشاء المادي، مثل الأنشطة المرتبطة بالحصول على التصاريح قبل بداية الإنشاء المادي. ومع ذلك، يُستبعد من مثل هذه الأنشطة الاحتفاظ بالأصل عندما لا يوجد إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. فعلى سبيل المثال، تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها فيما تكون الأرض قيد التطوير يتم رسملتها خلال الفترة التي تُنفذ فيها الأنشطة المتعلقة بالتطوير. وفي المقابل، لا تتأهل للرسملة تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها فيما تكون الأرض المقتناة لأغراض البناء محتفظ بها دون تنفيذ أي نشاط تطويري مرتبط بها.

تعليق الرسملة

٢٠ **يجب على المنشأة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي تعلق فيها التطوير النشط للأصل المؤهل.**

٢١ قد تتكبد المنشأة تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة تُعلِّق فيها الأنشطة اللازمة لتجهيز أصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. ومثل هذه التكاليف هي تكاليف احتفاظ بأصول مكتملة جزئياً ولا تتأهل للرسملة. ومع ذلك، لا تعلق المنشأة في الظروف الاعتيادية رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترة التي تنفذ فيها عملاً فنياً وإدارياً كبيراً. ولا تعلق المنشأة أيضاً رسملة تكاليف الاقتراض عندما يحدث تأخير مؤقت يُعد جزءاً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي يؤخر فيها ارتفاع مناسيب المياه إنشاء جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة الإنشاء في الإقليم الجغرافي ذي الصلة.

التوقف عن الرسملة

٢٢ **يجب على المنشأة أن تتوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض عند الانتهاء تقريباً من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.**

٢٣ يكون الأصل عادةً جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه عند الانتهاء من الإنشاء المادي للأصل، حتى مع احتمال أن يظل العمل الإداري الروتيني مستمراً. وإذا كان كل ما تبقى هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فإن ذلك يدل على الانتهاء تقريباً من جميع الأنشطة.

٢٤ **عندما تنتهي المنشأة من إنشاء أصل مؤهل على أجزاء ويكون كل جزء قابلاً للاستخدام فيما يستمر إنشاء الأجزاء الأخرى، يجب على المنشأة أن تتوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض عندما تنتهي تقريباً من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز ذلك الجزء للاستخدام المقصود له أو لبيعه.**

٢٥ يُعدّ مجمّع الأعمال الذي يضم عدة مبانٍ، يمكن استخدام كل منها بشكل منفرد، مثالاً لأصل مؤهل كل جزء منه قابل للاستخدام فيما يستمر إنشاء الأجزاء الأخرى. ومن أمثلة الأصل المؤهل الذي يلزم الانتهاء منه قبل أن يكون أي جزء منه قابلاً للاستخدام المصنع الذي ينطوي على عمليات متعددة تُنفَّذ بالتتابع في أجزاء مختلفة من المصنع داخل الموقع نفسه، مثل مصنع الصلب.

الإفصاح

٢٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عن:**

(أ) **مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛**

(ب) **معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.**

أحكام التحول

٢٧ **عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تغييراً في السياسة المحاسبية، يجب على المنشأة تطبيق المعيار على تكاليف الاقتراض فيما يتعلق بالأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في تاريخ السريان، أو بعده.**

٢٨ **بالرغم من ذلك، يجوز للمنشأة أن تحدد أي تاريخ قبل تاريخ السريان وتطبق المعيار على تكاليف الاقتراض فيما يتعلق بجميع الأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في ذلك التاريخ، أو بعده.**

٢٨أ عدَّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ١٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على تكاليف الاقتراض المتكبدة في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة تلك التعديلات لأول مرة.

تاريخ السريان

٢٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩، أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار من تاريخ يسبق ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٩أ تم تعديل الفقرة ٦ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٩ب عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٩ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٢٩د عدَّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ١٤ وأضافت الفقرة ٢٨أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ (المنقح في ١٩٩٣)

٣٠ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض" المُنقح في ١٩٩٣.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤
"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"، مع الأخذ في الاعتبار التعديل المشار إليه أدناه.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٩ (تعديل تعريف):

...

الأفراد المقربون في أسرة الشخص هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون ما يعتبره القانون أو القواعد العرفية السائدة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أنهم أفراد مقربون من الشخص ذي العلاقة. وفي بيئة المملكة العربية السعودية يعد الأفراد المذكورون أدناه أفراداً مقربين في أسرة الشخص ذي العلاقة:

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، ~~أو شريكه المنزلي~~. (الكلمات: شخص، وولد، وزوج تشمل الذكر والأنثى)؛

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص ~~أو أولاد شريكه المنزلي~~؛

(ج) الوالدان والأجداد والإخوة وأولاد الأولاد لذلك الشخص أو زوجه، أو أي شخص آخر يعوله الشخص ذو العلاقة أو زوجه. ~~الأشخاص الذين يعولهم ذلك الشخص أو يعولهم زوجه أو شريكه المنزلي.~~

سبب التعديل:

تم تعديل تعريف أفراد الأسرة المقربين الوارد في الفقرة ٩ بحيث يتسق مع التعريف المناسب للبيئة السعودية.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو ضمان أن تتضمن القوائم المالية للمنشأة الإفصاحات اللازمة للفت الانتباه إلى احتمال تأثر مركزها المالي وربحها أو خسارتها بوجود أطراف ذات علاقة وبمعاملات وأرصدة قائمة، بما في ذلك وجود تعهدات، مع مثل تلك الأطراف.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار عند:**

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(ب) تحديد الأرصدة القائمة، بما في ذلك تحديد التعهدات، بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها؛

(ج) تحديد الظروف التي يتطلب فيها الأمر الإفصاح عن البنود الواردة في (أ) و(ب)؛

(د) تحديد الإفصاحات التي يجب تقديمها عن تلك البنود.

٣ **يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة القائمة، بما في ذلك التعهدات، مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية الموحدة والمنفصلة للمنشأة الأم أو للمنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على منشأة مستثمر فيها، والتي تُعرض وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة". وينطبق هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية المنفردة.**

٤ يُفصَح في القوائم المالية للمنشأة عن المعاملات والأرصدة القائمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي تكون مع المنشآت الأخرى في المجموعة. وعند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة، يتم إزالة المعاملات والأرصدة القائمة مع الأطراف ذات العلاقة داخل المجموعة، باستثناء تلك التي تكون بين منشأة استثمارية ومنشآتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

غرض الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

٥ تُعد العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة سمة طبيعية للتجارة والأعمال. فعلى سبيل المثال، كثيراً ما تباشر المنشآت بعض أنشطتها من خلال منشآت تابعة ومشروعات مشتركة ومنشآت زميلة. وفي تلك الحالات، يكون للمنشأة القدرة على التأثير في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها من خلال وجود سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم.

٦ قد يكون للعلاقة مع طرف ذي علاقة تأثير على الربح أو الخسارة والمركز المالي للمنشأة. وقد تدخل الأطراف ذات العلاقة في معاملات لا تدخل فيها الأطراف غير ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تبيع بضاعة بالتكلفة لمنشأتها الأم، قد لا تبيع بتلك الشروط لعميل آخر. وأيضاً المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة قد لا تتم بالمبالغ نفسها التي تتم بها بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٧ قد يتأثر الربح أو الخسارة والمركز المالي للمنشأة بعلاقة مع طرف ذي علاقة، حتى ولو لم تحدث معاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً لأن يؤثر على معاملات المنشأة مع الأطراف الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد تقطع منشأة تابعة العلاقات مع شريك تجاري عند استحواذ المنشأة الأم على منشأة تابعة زميلة تمارس نفس النشاط الذي يمارسه الشريك التجاري السابق. أو قد يمتنع أحد الأطراف عن تصرف معين بسبب التأثير المهم لطرف آخر - فعلى سبيل المثال، قد تتلقى منشأة تابعة تعليمات من منشأتها الأم بعدم ممارسة البحث والتطوير.

٨ لهذه الأسباب، قد تؤثر المعرفة بمعاملات المنشأة وأرصدتها القائمة، بما في ذلك تعهداتها، وعلاقاتها مع الأطراف ذات العلاقة، على تقييم عملياتها من قبل مستخدمي القوائم المالية، بما في ذلك تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المنشأة.

التعريفات

٩ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

طرف ذو علاقة **هو شخص له علاقة، أو منشأة لها علاقة، بالمنشأة التي تُعد قوائمها المالية (يُشار إليها في هذا المعيار بلفظ "المنشأة المعدة للتقرير"):**

(أ) يكون الشخص، أو أحد أفراد أسرته المقربين، ذا علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كان ذلك الشخص:

(١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٢) له تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٣) أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة المعدة للتقرير، أو في المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تُعد منشأة ما ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير في حالة استيفاء أي من الشروط الآتية:

(١) أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة للتقرير أعضاءً في المجموعة نفسها (ويعني هذا أن كل منشأة أُمّ ومنشأة تابعة ومنشأة تابعة زميلة تُعد أطرافاً ذات علاقة ببعضها).

(٢) أن تكون إحدى المنشأتين منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة الأخرى (أو منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً فيها).

(٣) أن تكون كلتا المنشأتين مشروعين مشتركين للطرف الثالث نفسه.

(٤) أن تكون إحدى المنشأتين مشروعاً مشتركاً لمنشأة ثالثة وتكون المنشأة الأخرى منشأة زميلة للمنشأة الثالثة.

(٥) أن تكون المنشأة بمثابة خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لصالح الموظفين إمّا في المنشأة المعدة للتقرير أو في منشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي في حد ذاتها إحدى تلك الخطط، فإن أصحاب الأعمال الراعين لها يكونون أيضاً ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير.

(٦) أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة، أو للسيطرة المشتركة، من قبل أحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ).

(٧) أن يكون لأحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ)(١) تأثير مهم على المنشأة أو يكون أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة (أو المنشأة الأم للمنشأة).

(٨) أن تقدم المنشأة، أو أي عضو في المجموعة التي تعد المنشأة جزءاً منها، للمنشأة المعدة للتقرير أو المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير خدمات تُعد من اختصاص كبار موظفي الإدارة.

معاملة مع طرف ذي علاقة **هي نقل موارد أو خدمات أو واجبات بين المنشأة المعدة للتقرير وطرف ذي علاقة، بغض النظر عن تقاضي السعر.**

الأفراد المقربون في أسرة الشخص **هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون:**

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، أو شريكه المنزلي؛

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص، أو أولاد شريكه المنزلي؛

(ج) الأشخاص الذين يعولهم ذلك الشخص، أو يعولهم زوجه أو شريكه المنزلي.

التعويض **يشمل جميع منافع الموظفين (الوارد تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩" منافع الموظفين")، بما في ذلك منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "المدفوعات على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين هي جميع أشكال العوض المدفوع، أو مستحق الدفع، أو المقدم من قبل المنشأة، أو نيابة عن المنشأة، مقابل الخدمات المؤداة للمنشأة. وتشمل أيضاً العوض المدفوع نيابة عن المنشأة الأم للمنشأة، فيما يتعلق بتلك المنشأة. ويشمل التعويض:**

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب واشتراكات التأمينات الاجتماعية والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (إذا كانت مستحقة الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية، والسكن، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة، مثل المعاشات ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، ومنافع مرور فترة طويلة محددة أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى، والمنافع عن الإعاقة طويلة الأجل، وكذلك المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا لم تكن مستحقة الدفع بالكامل خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة؛

(د) منافع إنهاء الخدمة؛

(هـ) المدفوعات على أساس الأسهم.

كبار موظفي الإدارة **هم أولئك الأشخاص الذين لهم سلطة ومسؤولية التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها والرقابة عليها، بشكل مباشر أو غير مباشر، بما في ذلك أي عضو مجلس إدارة (سواءً كان تنفيذياً أو غير ذلك) في تلك المنشأة.**

الحكومة **تشير إلى الحكومة والجهات الحكومية والهيئات المشابهة سواءً كانت محلية أو وطنية أو دولية.**

منشأة ذات علاقة بالحكومة **هي منشأة تخضع لسيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم من قبل حكومة.**

المصطلحات "سيطرة" و"منشأة استثمارية" و"سيطرة مشتركة" و"تأثير مهم" مُعرَّفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، على التوالي، وهي مستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في تلك المعايير.

١٠ عند النظر في احتمال أن تكون العلاقة مع أحد الأطراف علاقة مع طرف ذي علاقة، يُصرف الاهتمام إلى جوهر العلاقة، وليس إلى مجرد الشكل القانوني.

١١ في سياق هذا المعيار، لا يُعد ما يلي أطرافاً ذات علاقة:

(أ) منشأتان لمجرد أنهما تتشاركان في أحد أعضاء مجلس الإدارة أو أحد كبار موظفي الإدارة الآخرين، أو لأن أحد كبار موظفي الإدارة في إحدى المنشأتين يمتلك تأثيراً مهماً على المنشأة الأخرى.

(ب) مشاركان في مشروع مشترك لمجرد أنهما يتقاسمان السيطرة المشتركة على المشروع المشترك.

(١) مقدمو التمويل،

(٢) الاتحادات العمالية،

(٣) المرافق العامة،

(٤) إدارات وهيئات الحكومة التي لا تسيطر، أو لا تسيطر بشكل مشترك، أو لا تؤثر بشكل مهم على المنشأة المعدة للتقرير،

(ج) فقط بحكم تعاملاتهم العادية مع المنشأة (رغم أنها قد تؤثر على حرية تصرف المنشأة أو قد تشارك في عملية اتخاذ القرار الخاصة بها).

(د) عميل أو مورد أو مانح امتياز أو موزع أو وكيل عام تزاول معه المنشأة أعمالاً بأحجام كبيرة، فقط بحكم التبعية الاقتصادية الناتجة عن ذلك.

١٢ في تعريف الطرف ذي علاقة، تشمل المنشأة الزميلة المنشآت التابعة للمنشأة الزميلة، ويشمل المشروع المشترك المنشآت التابعة للمشروع المشترك. ولذلك، فعلى سبيل المثال، تُعد المنشأة التابعة للمنشأة الزميلة والمنشأة المستثمرة التي لها تأثير مهم على المنشأة الزميلة أطرافاً ذات علاقة ببعضها.

الإفصاحات

جميع المنشآت

١٣ **يجب الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، بغض النظر عمّا إذا كانت هناك معاملات فيما بينهما. ويجب على أية منشأة أن تُفصح عن اسم منشأتها الأم، وعن الطرف المسيطر النهائي، في حال اختلافهما. وإذا لم يكن أي من المنشأة الأم أو الطرف المسيطر النهائي يعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام، فيجب الإفصاح عن اسم أكبر منشأة أم تالية تقوم بذلك.**

١٤ لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأى عن آثار العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة على المنشأة، فإنه من المناسب الإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة عندما توجد سيطرة، بغض النظر عمّا إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة.

١٥ يتم الالتزام بمتطلب الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة إلى جانب الالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى".

١٦ تشير الفقرة ١٣ إلى أكبر منشأة أمٍ تالية. وهي أول منشأة أمٍ في المجموعة، فوق المنشأة الأم المباشرة، تعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام.

١٧ **يجب على المنشأة الإفصاح عن تعويض كبار موظفي الإدارة بالإجمالي ولكلٍ من الأصناف الآتية:**

(أ) **منافع الموظفين قصيرة الأجل؛**

(ب) **منافع ما بعد انتهاء الخدمة؛**

(ج) **المنافع الأخرى طويلة الأجل؛**

(د) **منافع إنهاء الخدمة؛**

(هـ) **المدفوعات على أساس الأسهم.**

١٧أ **إذا حصلت المنشأة على الخدمات التي تُعد من اختصاص كبار موظفي الإدارة من منشأة أخرى ("المنشأة الإدارية")، فلا يلزم المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٧ على التعويض المدفوع أو مستحق الدفع من المنشأة الإدارية لموظفي المنشأة الإدارية أو أعضاء مجلس إدارتها.**

١٨ **إذا كان للمنشأة معاملات مع أطرافٍ ذات علاقة خلال الفترات التي تغطيها القوائم المالية، فيجب عليها الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة، إضافة إلى المعلومات عن تلك المعاملات والأرصدة القائمة، بما في ذلك التعهدات، اللازمة لفهم المستخدمين لأثر العلاقة المحتمل على القوائم المالية. ويتم الالتزام بمتطلبات الإفصاح هذه إضافة إلى تلك الواردة في الفقرة ١٧. وكحد أدنى، يجب أن تشمل الإفصاحات:**

(أ) **مبلغ المعاملات؛**

(ب) **مبلغ الأرصدة القائمة، بما في ذلك التعهدات، متضمناً:**

(١) **شروطها وأحكامها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة العوض الذي سيُقدم عند التسوية.**

(٢) **تفاصيل أي ضمانات مقدمة أو مستلمة؛**

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المتعلقة بمبلغ الأرصدة القائمة؛

(د) المصروف المُثبت خلال الفترة، المتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

١٨أ يجب الإفصاح عن المبالغ التي تتكبدها المنشأة لتوفير الخدمات التي تُعد من اختصاص كبار موظفي الإدارة والتي تقدمها منشأة إدارية منفصلة.

١٩ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٨ بشكلٍ منفصلٍ لكلٍ من الأصناف الآتية:

(أ) المنشأة الأم؛

(ب) المنشآت التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة؛

(ج) المنشآت التابعة؛

(د) المنشآت الزميلة؛

(هـ) المشروعات المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها؛

(و) كبار موظفي الإدارة في المنشأة أو منشأتها الأم؛

(ز) الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

٢٠ يُعدّ تصنيف المبالغ مستحقة الدفع للأطراف ذات العلاقة، والمبالغ مستحقة التحصيل منهم، ضمن الأصناف المختلفة المطلوبة في الفقرة ١٩ امتداداً لمتطلب الإفصاح الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" لعرض المعلومات إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات. وقد تم التوسع في الأصناف لتوفير تحليل أكثر شمولاً لأرصدة الأطراف ذات العلاقة، ولتنطبق على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

٢١ فيما يلي أمثلة للمعاملات التي يتم الإفصاح عنها إذا كانت مع طرف ذي علاقة:

(أ) مشتريات أو مبيعات السلع (تامة أو غير تامة الصنع)؛

(ب) مشتريات أو مبيعات العقارات والأصول الأخرى؛

(ج) تقديم أو تلقي الخدمات؛

(د) الإيجارات؛

(هـ) عمليات نقل البحث والتطوير؛

(و) عمليات النقل بموجب اتفاقيات الترخيص؛

(ز) عمليات النقل بموجب ترتيبات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات في حقوق الملكية نقداً أو عيناً)؛

(ح) تقديم الضمانات أو الضمانات الرهنية؛

(ط) التعهدات بفعل شيء ما إذا وقع أو لم يقع حدث معين في المستقبل، بما في ذلك العقود قيد التنفيذ[١] (المثبتة وغير المثبتة)؛

(ي) تسوية الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو من قبل المنشأة بالنيابة عن ذلك الطرف ذي العلاقة.

٢٢ تُعد المشاركة من قبل المنشأة الأم أو المنشأة التابعة في خطة ذات منافع محددة توزّع المخاطر بين منشآت المجموعة، معاملة بين أطراف ذات علاقة (انظر الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المُعدل في ٢٠١١)).

٢٣ لا يتم الإفصاح عن أن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك السائدة في المعاملات التي تتم بإرادة حرة إلا إذا كانت تلك الشروط يمكن التحقق منها.

---

١ يُعرِّف المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" العقود قيد التنفيذ بأنها العقود التي لم يؤد فيها أيٌ من الطرفين أياً من الواجبات التي عليه، أو التي أدى فيها كلا الطرفين بشكل جزئي الواجبات التي عليهما بقدرٍ متساوٍ.

٢٤ **يمكن الإفصاح بشكل مجمع عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة ما لم يكن الإفصاح بشكل منفصل ضرورياً لفهم آثار المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.**

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

٢٥ **تُعفى المنشأة المعدة للتقرير من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ١٨ فيما يتعلق بالمعاملات والأرصدة القائمة، بما في ذلك التعهدات، مع الأطراف ذات العلاقة والتي تكون مع:**

(أ) **حكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير؛**

(ب) **منشأة أخرى تعد طرفاً ذا علاقة لأن الحكومة نفسها لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على كل من المنشأة المعدة للتقرير والمنشأة الأخرى.**

٢٦ **إذا كانت المنشأة المعدة للتقرير تطبق الإعفاء الوارد في الفقرة ٢٥، فيجب عليها الإفصاح عمّا يلي عن المعاملات والأرصدة القائمة المتعلقة بها المشار إليها في الفقرة ٢٥:**

(أ) **اسم الحكومة وطبيعة علاقتها مع المنشأة المعدة للتقرير (أي سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم)؛**

(ب) **المعلومات الآتية بتفصيلٍ كافٍ لتمكين مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من فهم أثر المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على قوائمها المالية:**

(١) **طبيعة ومبلغ كل معاملة لها أهمية بمفردها؛**

(٢) **مؤشر نوعي أو كمي عن مدى المعاملات الأخرى التي تكون لها أهمية عند اجتماعها، وليس عند انفصالها عن بعضها. وتشمل أنواعُ المعاملات تلك المدرجة في الفقرة ٢١.**

٢٧ يجب على المنشأة المعدة للتقرير، عند استخدام اجتهادها لتحديد مستوى التفصيل الذي يُفصح عنه وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦(ب)، أن تأخذ في الحسبان مدى قرب العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة والعوامل الأخرى الملائمة عند تحديد مستوى أهمية المعاملة، ومثال ذلك ما إذا كانت المعاملة:

(أ) مهمة من حيث الحجم؛

(ب) مُنفذة بشروط غير تلك السائدة في السوق؛

(ج) تقع خارج نطاق العمليات التجارية اليومية المعتادة، مثل شراء وبيع الأعمال؛

(د) يتم الإفصاح عنها للسلطات التنظيمية أو الإشرافية؛

(هـ) يتم التقرير عنها للإدارة العليا؛

(و) تخضع لتصديق المساهمين.

تاريخ السريان والتحول

٢٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق، سواءً للمعيار ككل أو للإعفاء الجزئي الوارد في الفقرات ٢٥ - ٢٧ للمنشآت ذات العلاقة بالحكومة. وإذا طبقت المنشأة المعيار كله أو ذلك الإعفاء الجزئي لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١١، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٨أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، الصادرة جميعها في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣ و٩ و١١(ب) و١٥ و١٩(ب) و(هـ) و٢٥. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

٢٨ب عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرتين ٤ و٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق للتعديل "المنشآت الاستثمارية". وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أيضاً تطبيق جميع التعديلات المتضمنة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٢٨ج عدّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٩ وأضافت الفقرتين ١٧أ و١٨أ. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ (٢٠٠٣)

٢٩ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" (المُنقح في ٢٠٠٣).

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦
"المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٣٥ (إضافة)

٣٥ ...

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٨) الزكاة والضرائب على الدخل؛

...

سبب الإضافة:

أُضيفت الإشارة إلى الزكاة في الفقرة الفرعية (ب) (٨) باعتبارها أحد مصروفات الشركات السعودية.

٣٦أ (إضافة فقرة):

٣٦أ يجب أن يتضمن تقرير خطة منافع التقاعد الإفصاح عن مكونات أصول والتزامات خطط منافع التقاعد بنفس أسلوب الإفصاح الوارد في الفقرتين ٧٨ (و) و(ز) اللتين أضافتهما الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية والالتزامات المالية. وإذا كانت أصول خطة المنافع تمثل أصولاً مستثمرة مع شركة تأمين، فيجب توفير إفصاحات كافية عن طبيعة هذا التأمين (تجاري، تعاوني).

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم٣٦، وذلك لاشتراط إفصاحات إضافية عن أصول والتزامات خطط منافع التقاعد. وسبب هذه الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية والالتزامات المالية على قرارات المشتركين في الخطة في البيئة السعودية.

٣٦ب (إضافة فقرة):

٣٦ب يجب أن يتضمن تقرير خطة منافع التقاعد الإفصاح بالتفصيل عن عوائد استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقاً لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه العوائد (على سبيل المثال: أرباح أسهم، فوائد على ودائع تقليدية، فوائد على سندات، عوائد على صكوك، عوائد على ودائع مرابحات...)، مع وجوب الإفصاح المستقل عن إيرادات الفوائد من الودائع أو السندات أو غيرها من الأدوات المماثلة أياً كان مبلغها.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٣٦، وذلك لاشتراط الإفصاح بالتفصيل عن إيرادات استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقاً لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه الإيرادات. وسبب هذه الإضافة هو أهمية هذه المعلومات للمشترك في الخطة الذي يتأثر قراره بطبيعة أصول خطة المنافع والتزاماتها المالية ومصادر إيراداتها في البيئة السعودية.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦
المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار في القوائم المالية لخطط منافع التقاعد متى أُعدت مثل هذه القوائم.**

٢ يُشار إلى خطط منافع التقاعد أحياناً بأسماء أخرى متنوعة، مثل "برامج المعاشات التقاعدية" أو "برامج دفعات التقاعد" أو "برامج منافع التقاعد". ويعتبر هذا المعيار خطة منافع التقاعد أنها منشأة معدة للتقرير منفصلة عن أصحاب العمل المشاركين فيها. وتنطبق جميع المعايير الأخرى على القوائم المالية لخطط منافع التقاعد طالما أن هذا المعيار لا يحل محلها.

٣ يتناول هذا المعيار المحاسبة والتقرير من قبل الخطة لجميع المشاركين كمجموعة. ولا يتناول التقارير المقدمة لفرادى المشاركين عن حقوقهم في منافع التقاعد.

٤ يُعنى المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين تكون لديهم خطط. ومن ثمّ، فإن هذا المعيار يُعد مُكمّلاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩.

٥ يمكن أن تكون خطط منافع التقاعد خططاً ذات اشتراكات محددة أو خططاً ذات منافع محددة. ويتطلب العديد منها إنشاء صناديق منفصلة، قد تكون لها شخصية نظامية منفصلة أو لا، وقد يكون لها أمناء أو لا، وتُدفع لها الاشتراكات وتُدفع منها منافع التقاعد. وينطبق هذا المعيار بغض النظر عن إنشاء مثل هذا الصندوق، وبغض النظر عن وجود أمناء.

٦ تخضع خطط منافع التقاعد، التي لها أصول مُستثمَرة في شركات التأمين، لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل التي تخضع لها الترتيبات المُستثمرة بشكل خاص. ومن ثمّ، فهي تقع ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يكن العقد مع شركة التأمين باسم مشارك محدد أو مجموعة محددة من المشاركين وما لم يكن واجب منافع التقاعد مسؤولية شركة التأمين وحدها.

٧ لا يتناول هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع الخدمة مثل تعويضات إنهاء الخدمة، أو ترتيبات التعويض المؤجل، أو منافع إجازة الخدمة الطويلة، أو خطط التقاعد المبكر أو التسريح الخاصة، أو خطط الصحة والرعاية، أو خطط المكافآت. وتُستبعد أيضا من نطاق هذا المعيار الترتيبات التي تعد نوعاً من الضمان الاجتماعي الحكومي.

التعريفات

٨ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

***خطط منافع التقاعد* هي ترتيبات تقدم المنشأة بموجبها منافع للموظفين عند إنهاء الخدمة أو بعدها (إما في شكل دخل سنوي أو مبلغ على دفعة واحدة) عندما يمكن تحديد أو تقدير مثل تلك المنافع، أو الاشتراكات التي تُدفع فيها، قبل التقاعد من واقع نصوصِ وثيقة ما أو من واقع ممارسات المنشأة.**

***الخطط ذات الاشتراكات المحددة* هي خطط منافع التقاعد التي بموجبها يتم تحديد المبالغ التي سيتم دفعها على أنها منافع تقاعد حسب الاشتراكات المدفوعة لأحد الصناديق بالإضافة إلى أرباح الاستثمار عليها.**

***الخطط ذات المنافع المحددة* هي خطط منافع التقاعد التي بموجبها يتم تحديد المبالغ التي سيتم دفعها على أنها منافع تقاعد بالرجوع إلى صيغة رياضية تستند عادةً إلى استحقاقات الموظفين و/أو سنوات الخدمة.**

***التمويل* هو نقل أصول إلى منشأة منفصلة عن منشأة صاحب العمل (الصندوق) للوفاء بالواجبات المستقبلية بدفع منافع التقاعد.**

لأغراض هذا المعيار، تُستخدم أيضاً المصطلحات الآتية:

***المشتركون* هم الأعضاء في خطة منافع التقاعد وغيرهم ممن لهم الحق في الحصول على المنافع بموجب الخطة.**

***صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع* هي أصول الخطة مطروحاً منها الالتزامات بخلاف القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.**

***القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها* هي القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة من قبل خطة لمنافع التقاعد، للموظفين الحاليين والسابقين، والتي يمكن عزوها إلى الخدمة التي تم أداؤها بالفعل.**

***المنافع المكتسبة* هي منافع تكون الحقوق في الحصول عليها، بموجب شروط خطة منافع التقاعد، غير مشروطة بالاستمرار في العمل.**

٩ بعض خطط منافع التقاعد يكون لها رعاة بخلاف أصحاب العمل؛ وينطبق هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية لمثل هذه الخطط.

١٠ تستند معظم خطط منافع التقاعد إلى اتفاقيات رسمية. وبعضها يكون غير رسمي ولكنه اكتسب درجة من الإلزام نتيجة للممارسات المستقرة لأصحاب العمل. ورغم أن بعض الخطط تسمح لأصحاب العمل بأن يحدوا من واجباتهم بموجب الخطة، فإنه من الصعب عادةً على صاحب العمل أن يلغي الخطة إذا كان من المقرر الإبقاء على الموظفين. وينطبق على الخطة غير الرسمية نفس أساس المحاسبة والتقرير المنطبق على الخطة الرسمية.

١١ تنص العديد من خطط منافع التقاعد على إنشاء صناديق منفصلة تُدفع لها الاشتراكات وتُدفع منها المنافع. وقد يتولى إدارة مثل هذه الصناديق أطرافٌ يتصرفون بشكلٍ مستقلٍ عند إدارة أصول الصندوق. وتُسمى تلك الأطراف، في بعض الدول، أمناء. ويُستخدم مصطلح الأمناء في هذا المعيار ليصف مثل هذه الأطراف بغض النظر عمّا إذا تم تشكيل صندوق أمانة.

١٢ تُوصف خطط منافع التقاعد عادةً إمّا بأنها خطط ذات اشتراكات محددة أو خطط ذات منافع محددة، ولكل منهما خصائصه المميزة. وتوجد أحياناً خطط تجمع بين خصائص كلا النوعين. ولأغراض هذا المعيار، تُعد مثل هذه الخطط الهجينة خططاً ذات منافع محددة.

الخطط ذات الاشتراكات المحددة

١٣ يجب أن تتضمن القوائم المالية للخطة ذات الاشتراكات المحددة قائمةً بصافي الأصول المتاحة لأداء المنافع ووصفاً لسياسة التمويل.

١٤ بموجب الخطة ذات الاشتراكات المحددة، يتحدد مبلغ المنافع المستقبلية للمشترك بالاشتراكات المدفوعة من قبل صاحب العمل، أو المشترك، أو كليهما، والكفاءة التشغيلية للصندوق وأرباحه الاستثمارية. ويتم الوفاء بواجب صاحب العمل عادةً بالاشتراكات التي يدفعها للصندوق. ولا يتطلب الأمر عادةً استشارة خبير اكتواري، رغم أن مثل هذه الاستشارة تُستخدم أحياناً لتقدير المنافع المستقبلية التي يمكن تحققها استناداً إلى الاشتراكات الحالية والمستويات المتفاوتة للاشتراكات المستقبلية وأرباح الاستثمار.

١٥ يهتم المشتركون بأنشطة الخطة لأنها تؤثر بشكل مباشر في مستوى منافعهم المستقبلية. ويهتم المشتركون بمعرفة ما إذا كانت الاشتراكات قد تم استلامها وما إذا كانت قد مورست رقابة مناسبة لحماية حقوق المستفيدين. ويهتم صاحب العمل بكفاءة وسلامة عمل الخطة.

١٦ يهدف التقرير من قبل الخطة ذات الاشتراكات المحددة إلى توفير معلومات بشكل دوري عن الخطة وأداء استثماراتها. ويتحقق ذلك الهدف عادةً عن طريق تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المهمة خلال الفترة وأثر أية تغييرات تتعلق بالخطة وعضويتها وأحكامها وشروطها؛

(ب) قوائم تقرر عن معاملات الخطة وأداء استثماراتها خلال الفترة والمركز المالي للخطة في نهاية الفترة؛

(ج) وصف للسياسات الاستثمارية.

الخطط ذات المنافع المحددة

١٧ يجب أن تتضمن القوائم المالية للخطة ذات المنافع المحددة إمّا:

(أ) قائمة تظهر:

(١) صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع؛

(٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، مع التمييز بين المنافع المُكتسبة والمنافع غير المُكتسبة؛

(٣) الفائض أو العجز الناتج؛ أو

(ب) قائمة لصافي الأصول المتاحة لأداء المنافع تتضمن إمّا:

(١) إيضاحاً يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، مع التمييز بين المنافع المُكتسبة والمنافع غير المُكتسبة؛ أو

(٢) إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق بالقائمة.

وإذا لم يتم إعداد تقويم اكتواري في تاريخ القوائم المالية، فيجب استخدام أحدث تقويم كأساس والإفصاح عن تاريخ هذا التقويم.

١٨ **لأغراض الفقرة ١٧، يجب أن تستند القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها إلى المنافع المتعهد بها بموجب شروط الخطة عن الخدمة المُقدمة حتى تاريخه باستخدام إمّا مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المُتوقعة مع الإفصاح عن الأساس المُستخدم. ويجب الإفصاح أيضاً عن أثر أي تغيرات في الافتراضات الاكتوارية التي كان لها تأثير مهم على القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.**

١٩ **يجب أن توضح القوائم المالية العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها وبين صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع، وسياسة تمويل المنافع المتعهد بها.**

٢٠ بموجب الخطة ذات المنافع المحددة، يعتمد دفع منافع التقاعد المتعهد بها على المركز المالي للخطة وعلى قدرة دافعي الاشتراكات على أداء الاشتراكات المستقبلية في الخطة، إضافة إلى أداء استثمارات الخطة وكفاءتها التشغيلية.

٢١ تحتاج الخطة ذات المنافع المحددة إلى استشارة خبير اكتواري بشكل دوري لتقييم الوضع المالي للخطة ومراجعة الافتراضات والتوصية بمستويات الاشتراكات المستقبلية.

٢٢ يهدف التقرير من قبل الخطة ذات المنافع المحددة إلى القيام دورياً بتوفير معلومات، عن الموارد المالية للخطة وأنشطتها، تفيد في تقييم العلاقة بين تراكم الموارد ومنافع الخطة على مدار الوقت. ويتحقق هذا الهدف عادةً عن طريق تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المهمة خلال الفترة وأثر أية تغييرات تتعلق بالخطة وعضويتها وأحكامها وشروطها؛

(ب) قوائم تقرر عن معاملات الخطة وأداء استثماراتها خلال الفترة والمركز المالي للخطة في نهاية الفترة؛

(ج) معلومات اكتوارية، سواءً كجزء من القوائم المالية أو عن طريق تقرير منفصل؛

(د) وصف للسياسات الاستثمارية.

القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها

٢٣ يمكن احتساب القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة من قبل خطة منافع التقاعد والتقرير عنها باستخدام مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المتوقعة حتى وقت تقاعد المشتركين.

٢٤ تشمل الأسباب المُبرِّرة لتبني منهج الرواتب الحالية ما يلي:

(أ) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، وهي مجموع المبالغ التي يمكن عزوها حالياً بشكل مباشر إلى كل مشترك في الخطة، يمكن احتسابها بصورة أكثر موضوعية من مستويات الرواتب المتوقعة لأنها تنطوي على افتراضات أقل؛

(ب) أن الزيادات في المنافع، والتي يمكن عزوها إلى زيادة في الرواتب، تصبح واجباً على الخطة في وقت زيادة الرواتب؛

(ج) أن مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، باستخدام مستويات الرواتب الحالية، يكون عادةً أكثر ارتباطاً بالمبلغ مستحق الدفع في حال إنهاء الخطة أو عدم استمرارها.

٢٥ تشمل الأسباب المُبرِّرة لتبني منهج الرواتب المتوقعة ما يلي:

(أ) أن المعلومات المالية ينبغي إعدادها على أساس الاستمرارية، بغض النظر عن الافتراضات والتقديرات التي يجب إجراؤها؛

(ب) أنه بموجب الخطط القائمة على أساس الراتب النهائي، تُحدد المنافع بالرجوع إلى الرواتب في تاريخ التقاعد أو في تاريخ قريب منه؛ وبالتالي يجب توقع الرواتب ومستويات الاشتراكات ومعدلات العائد؛

(ج) أن عدم تضمين توقعات الرواتب، حين يكون معظم التمويل مستنداً إلى توقعات الرواتب، قد يؤدي إلى التقرير عن وجود فائض واضح في التمويل رغم عدم وجود فائض في تمويل الخطة، أو إلى التقرير عن وجود تمويل كافٍ رغم وجود عجز في تمويل الخطة.

٢٦ يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، المُستندة إلى الرواتب الحالية، في القوائم المالية للخطة لبيان واجب المنافع المكتسبة حتى تاريخ القوائم المالية. ويتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، المُستندة إلى الرواتب المتوقعة، لبيان قدر الواجب المحتمل على أساس الاستمرارية والذي يُعد بشكل عام الأساس للتمويل. وإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، قد يلزم تقديم توضيح وافٍ يبين بشكل واضح السياق الذي ينبغي أن تُقرأ فيه القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها. وقد يكون مثل هذا التوضيح في شكل معلومات عن كفاية التمويل المستقبلي المُخطط له وسياسة التمويل المُستندة إلى توقعات الرواتب. ويُمكن تضمين ذلك في القوائم المالية أو في تقرير الخبير الاكتواري.

معدل تكرار التقويمات الاكتوارية

٢٧ في كثير من الدول، لا يزيد معدل الحصول على التقويمات الاكتوارية عن مرة كل ثلاث سنوات. وإذا لم يكن التقويم الاكتواري مُعداً في تاريخ القوائم المالية، يُستخدم أحدث تقويم كأساس ويُفصح عن تاريخ التقويم.

محتوى القوائم المالية

٢٨ فيما يخص الخطط ذات المنافع المحددة، تُعرض المعلومات في أحد الأشكال الآتية التي تعكس الممارسات المختلفة في الإفصاح عن المعلومات الاكتوارية وعرضها:

(أ) قائمة يتم تضمينها في القوائم المالية، تظهر صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع والقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها والفائض أو العجز الناتج. وتتضمن القوائم المالية للخطة أيضاً قائمتين للتغيرات في صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها. ويمكن أن يُرفق بالقوائم المالية تقرير منفصل من خبير اكتواري يدعم القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

(ب) قوائم مالية تتضمن قائمة لصافي الأصول المتاحة لأداء المنافع وقائمة للتغيرات في صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع. ويُفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها في إيضاح مرفق بالقوائم. ويمكن أن يُرفق بالقوائم المالية أيضاً تقرير من خبير اكتواري يدعم القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

(ج) قوائم مالية تتضمن قائمة لصافي الأصول المتاحة لأداء المنافع وقائمة للتغيرات في صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع مع تضمين القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها في تقرير اكتواري منفصل.

وفي كل شكل من هذه الأشكال، يمكن أن يُرفق بالقوائم المالية أيضاً تقرير من الأمناء له طبيعة تقرير الإدارة أو تقرير مجلس الإدارة، وأيضاً تقرير بالاستثمارات.

٢٩ يعتقد من يؤيدون الأشكال الموضحة في الفقرة ٢٨(أ) و(ب) أن التحديد الكمي لمنافع التقاعد المتعهد بها والمعلومات الأخرى المُقدمة في ظل تلك المناهج تساعد المستخدمين على تقييم الوضع الحالي للخطة واحتمال الوفاء بواجباتها. ويعتقدون أيضاً أن القوائم المالية ينبغي أن تكون كاملة في حد ذاتها وألا تعتمد على قوائم مرفقة. ومع ذلك، يعتقد البعض أن الشكل الموضح في الفقرة ٢٨(أ) قد يعطي انطباعاً بوجود التزام، في حين أن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، حسب رأيهم، ليست لها جميع خصائص الالتزام.

٣٠ يعتقد من يؤيدون الشكل الموضح في الفقرة ٢٨(ج) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها لا ينبغي تضمينها في قائمة صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع كما في الشكل الموضح في الفقرة ٢٨(أ) أو حتى الإفصاح عنها في إيضاح كما في الفقرة ٢٨(ب)، وذلك

لأنها ستُقارن بشكل مباشر مع أصول الخطة ومثل هذه المقارنة قد لا تكون سليمة. فهم يدّعون أنه من غير الضروري أن يقارن الاكتواريون القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها مع القيمة السوقية للاستثمارات، ولكن بدلاً من ذلك، يمكن أن يقيّموا القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات. وبناءً عليه، يعتقد من يؤيدون هذا الشكل أنه من غير المحتمل أن تعكس مثل هذه المقارنة تقييم الخبير الاكتواري للخطة عموماً وأنه قد يساء فهمها. ويعتقد البعض أيضاً أن المعلومات عن منافع التقاعد المتعهد بها، بغض النظر عمّا إذا كانت كمية أم لا، يجب تضمينها فقط في التقرير الاكتواري المنفصل حيث يمكن تقديم توضيح مناسب عنها.

٣١ يقبل هذا المعيار وجهات النظر المؤيدة للسماح بالإفصاح في تقرير اكتواري منفصل عن المعلومات المتعلقة بمنافع التقاعد المتعهد بها. ويرفض الحجج المعارضة للتحديد الكمي للقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها. وبناءً عليه، فإن الأشكال الموضحة في الفقرات ٢٨ (أ) و(ب) تُعد مقبولة بموجب هذا المعيار، كما هو شأن الشكل الموضح في الفقرة ٢٨(ج) ما دامت القوائم المالية تحتوي على إشارة إلى تقرير اكتواري، مُرفق بها، يتضمن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

جميع الخطط

تقويم أصول الخطة

٣٢ **يجب تسجيل استثمارات خطة منافع التقاعد بالقيمة العادلة. وفي حالة الأوراق المالية القابلة للتداول، فإن القيمة العادلة تكون هي القيمة السوقية. وعندما يُحتفظ باستثمارات للخطة ولا يمكن إجراء تقدير لقيمتها العادلة، يجب الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة.**

٣٣ في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول، تكون القيمة العادلة عادةً هي القيمة السوقية، لأنها تُعد المقياس الأكثر نفعاً للأوراق المالية في تاريخ التقرير وأداء الاستثمارات خلال الفترة. ويمكن تسجيل تلك الأوراق المالية التي لها قيمة استردادية ثابتة والتي تم اقتناؤها لمقابلة واجبات الخطة، أو أجزاء محددة منها، بمبالغ تستند إلى قيمتها الاستردادية النهائية بافتراض وجود معدل عائد ثابت حتى أجل الاستحقاق. وعندما يُحتفظ باستثمارات للخطة ولا يمكن إجراء تقدير لقيمتها العادلة، مثل الملكية الكاملة لمنشأة، يجب الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة. ويُفصح أيضاً عادةً عن القيمة العادلة إذا كانت الاستثمارات مسجلة بمبالغ غير القيمة السوقية أو القيمة العادلة. وتتم المحاسبة عن الأصول المُستخدمة في عمليات الصندوق وفقاً للمعايير المنطبقة عليها.

الإفصاح

٣٤ **يجب أيضاً أن تحتوي القوائم المالية لخطة منافع التقاعد، سواءً كانت ذات منافع محددة أو ذات اشتراكات محددة، على المعلومات الآتية:**

(أ) قائمة للتغيرات في صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع؛

(ب) المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية؛

(ج) وصفاً للخطة و أثر أي تغييرات في الخطة خلال الفترة.

٣٥ تشمل القوائم المالية المُقدمة من قبل خطط منافع التقاعد ما يلي، عند الاقتضاء:

(أ) قائمة لصافي الأصول المتاحة لأداء المنافع، تفصح عن:

(١) الأصول في نهاية الفترة مُصنفة بشكل مناسب؛

(٢) أساس تقويم الأصول؛

(٣) تفاصيل أي استثمار منفرد يزيد عن ٥% من صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع أو ٥% من أية فئة أو نوع من الأوراق المالية؛

(٤) تفاصيل أي استثمار في منشأة صاحب العمل؛

(٥) الالتزامات بخلاف القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

(ب) قائمة للتغيرات في صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع، تظهر ما يلي:

(١) اشتراكات أصحاب العمل؛

(٢) اشتراكات الموظفين؛

(٣) دخل الاستثمار مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح؛

(٤) الدخل الآخر؛

(٥) المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (وتحليلها، على سبيل المثال، إلى منافع تقاعد ووفاة وعجز، والمدفوعات على دفعة واحدة)؛

(٦) المصروفات الإدارية؛

(٧) المصروفات الأخرى؛

(٨) الضرائب على الدخل؛

(٩) أرباح وخسائر استبعاد الاستثمارات والتغيرات في قيمة الاستثمارات؛

(١٠) المنقولات من الخطط الأخرى وإليها؛

(ج) وصف لسياسة التمويل؛

(د) فيما يخص الخطط ذات المنافع المحددة، القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها (التي قد تميز بين المنافع المُكتسبة والمنافع غير المُكتسبة) استناداً إلى المنافع المتعهد بها بموجب شروط الخطة والخدمة المُقدمة حتى تاريخه وباستخدام إمّا مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المُتوقعة؛ ويمكن تضمين هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق، يُقرأ مقترناً مع القوائم المالية المتعلقة به؛

(هـ) فيما يخص الخطط ذات المنافع المحددة، وصف للافتراضات الاكتوارية المهمة التي تم وضعها والطريقة المستخدمة لاحتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

٣٦ يتضمن التقرير الخاص بخطة منافع التقاعد وصفاً للخطة، سواءً كجزء من القوائم المالية أو في تقرير منفصل. ويمكن أن يتضمن التقرير ما يلي:

(أ) أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المشمولين؛

(ب) عدد المشتركين الذين يتلقون منافع وعدد المشتركين الآخرين، مصنفين بحسب ما هو مناسب؛

(ج) نوع الخطة – ذات اشتراكات محددة أو ذات منافع محددة.

(د) إيضاحاً بشأن ما إذا كان المشتركون يدفعون اشتراكات للخطة؛

(هـ) وصفاً لمنافع التقاعد المتعهد بها للمشتركين؛

(و) وصفاً لأي شروط لإنهاء الخطة؛

(ز) التغييرات في البنود من (أ) إلى (و) خلال الفترة المشمولة بالتقرير.

وليس مستغرباً أن تتم الإشارة إلى مستندات أخرى متاحة بسهولة للمستخدمين تُوصَف فيها الخطة، وأن يتم تضمين معلومات عن التغييرات اللاحقة فحسب.

تاريخ السريان

٣٧ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية لخطط منافع التقاعد التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو بعد ذلك التاريخ.

٣٨ عدل الإصدار "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، الذي عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ وبيان ممارسات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "ممارسة الاجتهادات بشأن الأهمية النسبية"، والصادر في فبراير ٢٠٢١، الفقرة ٣٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧

القوائم المالية المنفصلة

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو النص على متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تُعِد المنشأة قوائم مالية منفصلة.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة وذلك عندما تختار المنشأة، أو عندما تكون مُطالبة بموجب لوائح محلية، أن تعرض قوائم مالية منفصلة.**

٣ لا يُحدد هذا المعيار المنشآت التي تقوم بإعداد القوائم المالية المنفصلة. وهو ينطبق عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

التعريفات

٤ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المُحددة لها فيما يلي:**

القوائم المالية الموحدة **هي قوائم مالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها قوائم مالية لمنشأة اقتصادية واحدة.**

القوائم المالية المنفصلة **هي القوائم التي تعرضها المنشأة ويمكن للمنشأة أن تختار فيها، وفقاً للمتطلبات الواردة في هذا المعيار، أن تحاسب عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إمّا بالتكلفة، أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".**

٥ المصطلحات الآتية مُعرَّفة في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وفي الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" وفي الفقرة ٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨:

- المنشأة الزميلة
- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها
- طريقة حقوق الملكية
- المجموعة
- المنشأة الاستثمارية
- السيطرة المشتركة
- المشروع المشترك
- المشارك في مشروع مشترك
- المنشأة الأم
- التأثير المهم

- المنشأة التابعة

٦ القوائم المالية المنفصلة هي تلك التي تُعرض بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة، أو بالإضافة إلى القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي ليست لها استثمارات في منشآت تابعة ولكن لها استثمارات في منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة تحاسِب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨، بخلاف الظروف المُحددة في الفقرتين ٨ و٨أ.

٧ القوائم المالية للمنشأة التي ليست لها منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو ليست لها حصة ملكية في مشروع مشترك بصفتها طرف مشارك في مشروع مشترك ليست قوائم مالية منفصلة.

٨ يجوز للمنشأة المعفاة من التوحيد وفقاً للفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، أو من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، أن تعرض قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة.

٨أ تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المنفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة عندما تكون مُطالبة طوال الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة بتطبيق الاستثناء من التوحيد لجميع منشآتها التابعة وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

إعداد القوائم المالية المنفصلة

٩ **يجب إعداد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لجميع المعايير التي تنطبق عليها، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٠.**

١٠ **عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إمّا:**

(أ) بالتكلفة؛ أو

(ب) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨.

ويجب على المنشأة تطبيق المحاسبة نفسها عن كل صنف من الاستثمارات. وفيما يخص الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها بالتكلفة أو باستخدام طريقة حقوق الملكية، فيجب المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" عندما تُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع (أو عندما تُدرج ضمن مجموعة استبعاد مُصنَّفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع). وفي مثل هذه الظروف، لا يتم تغيير قياس الاستثمارات المحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١١ إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ١٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليها أيضاً أن تحاسب عن تلك الاستثمارات بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.

١١أ إذا كانت المنشأة الأم مُطالبة، وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، بأن تقيس استثمارها في منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليها أيضاً أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة التابعة بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.

١١ب عندما تتوقف المنشأة الأم عن كونها منشأة استثمارية، أو عندما تصبح منشأة استثمارية، يجب عليها أن تحاسب عن التغيير ابتداءً من التاريخ الذي حدث فيه تغير وضعها، كما يلي:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة استثمارية، يجب عليها المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ١٠. ويجب أن يكون تاريخ التغير في الوضع هو التاريخ المفترض للاستحواذ. ويجب أن تعبّر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ عن العوض المفترض المنقول عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقاً للفقرة ١٠.

(١) [حُذفت]

(٢) [حُذفت]

(ب) عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ تغير وضع المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة. ويجب معالجة المبلغ التراكمي لأي مكسب أو خسارة، والمُثبت سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت تلك المنشآت التابعة في تاريخ تغير وضعها.

١٢ **يتم إثبات توزيعات الأرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة عند نشأة حق المنشأة في استلام توزيعات الأرباح. ويتم إثبات توزيعات الأرباح ضمن الربح أو الخسارة ما لم تختر المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية، ففي هذه الحالة يتم إثبات توزيعات الأرباح على أنها تخفيض من المبلغ الدفتري للاستثمار.**

١٣ عندما تعيد المنشأة الأم تنظيم هيكل مجموعتها من خلال إنشاء منشأة جديدة على أنها منشأتها الأم بطريقة تستوفي الضوابط الآتية:

(أ) أن تكتسب المنشأة الأم الجديدة السيطرة على المنشأة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة للمنشأة الأم الأصلية؛

(ب) أن تكون أصول والتزامات المجموعة الجديدة والمجموعة الأصلية هي ذاتها قبل عملية إعادة التنظيم مباشرةً وبعدها؛

(ج) أن يكون لملاك المنشأة الأم الأصلية قبل إعادة التنظيم نفس الحصص المطلقة والنسبية في صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل عملية إعادة التنظيم مباشرةً وبعدها،

وتحاسب المنشأة الأم الجديدة، في قوائمها المالية المنفصلة، عن استثمارها في المنشأة الأم الأصلية وفقاً للفقرة ١٠(أ)، يجب عندئذٍ على المنشأة الأم الجديدة أن تقيس التكلفة بالمبلغ الدفتري لنصيبها من بنود حقوق الملكية التي تظهر في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم الأصلية في تاريخ إعادة التنظيم.

١٤ بالمثل، قد تقوم منشأة ليست منشأة أُمّاً بتأسيس منشأة جديدة على أنها المنشأة الأم لها بطريقة تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٣. وتنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ على حدٍ سواء على عمليات إعادة التنظيم تلك. وفي مثل هذه الحالات، تكون الإشارات إلى "المنشأة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية" إشارات إلى "المنشأة الأصلية".

الإفصاح

١٥ **يجب على المنشأة تطبيق جميع المعايير التي تنطبق عليها عند تقديم الإفصاحات في قوائمها المالية المنفصلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٦ و١٧.**

١٦ **عندما تختار المنشأة الأم، وفقاً للفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ألا تعد قوائم مالية موحدة وتعد، بدلاً من ذلك، قوائم مالية منفصلة، يجب عليها أن تفصح في تلك القوائم المالية المنفصلة عمّا يلي:**

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة؛ وأنه قد تم استخدام الإعفاء من التوحيد، والاسم والمقر الرئيسي (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفاً) لأعمال المنشأة التي تم إعداد قوائمها المالية الموحدة الملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي لغرض الاستخدام العام؛ والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك القوائم المالية الموحدة.

(ب) قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، تتضمن:

(١) أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٢) المقر الرئيسي (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفاً) لأعمال تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٣) نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت، إذا كانت مختلفة) المُحتفظ بها في تلك المنشآت المستثمر فيها.

(ج) وصف للطريقة المُستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات المذكورة في البند (ب).

١٦أ عندما تُعِدّ المنشأة الاستثمارية التي هي منشأة أُمٌّ (بخلاف المنشأة الأم المشمولة في الفقرة ١٦) قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقاً للفقرة ٨أ، فإن المنشأة الاستثمارية يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى".

١٧ عندما تُعِدّ المنشأة الأم (بخلاف المنشأة الأم المشمولة في الفقرتين ١٦ و١٦أ) أو المنشأة المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على منشأة مستثمر فيها، قوائم مالية منفصلة، يجب على المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أن تحدد القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) التي تتعلق بها القوائم المالية المنفصلة. ويجب على المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أن تفصح أيضاً في قوائمها المالية المنفصلة عمّا يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد هذه القوائم إذا لم تكن مطلوبة بموجب النظام.

(ب) قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، تتضمن:

(١) أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٢) المقر الرئيسي (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفاً) لأعمال تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٣) نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت، إذا كانت مختلفة) المُحتفظ بها في تلك المنشآت المستثمر فيها.

(ج) وصف للطريقة المُستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات المذكورة في البند (ب).

تاريخ السريان والتحول

١٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

١٨أ عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٥ و٦ و١٧ و١٨ وأضاف الفقرات ٨أ، و١١أ و١١ب، و١٦أ، و١٨ب – ١٨ط. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق جميع التعديلات الواردة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

١٨ب في تاريخ التطبيق الأولي لتعديلات "المنشآت الاستثمارية" (والذي، لأغراض هذا المعيار، هو بداية فترة التقرير السنوية التي تُطبَّق خلالها تلك التعديلات لأول مرة)، إذا خلصت المنشأة الأم إلى أنها منشأة استثمارية، فيجب عليها تطبيق الفقرات ١٨ج –١٨ط على استثمارها في المنشأة التابعة.

١٨ج في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة الاستثمارية التي كانت تقيس في السابق استثمارها في منشأة تابعة بالتكلفة أن تقيس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كما لو كانت متطلبات هذا المعيار سارية على الدوام. ويجب على المنشاة الاستثمارية أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي ويجب أن تعدل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرة تبعاً لأي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للاستثمار؛

(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة.

١٨د في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة الاستثمارية التي كانت تقيس في السابق استثمارها في منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أن تستمر في قياس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة. ويجب نقل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة، تم إثباته في السابق ضمن الدخل الشامل الآخر، إلى الأرباح المبقاة في بداية الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي.

١٨هـ في تاريخ التطبيق الأولي، لا يجوز للمنشأة الاستثمارية إجراء تعديلات على المحاسبة السابقة عن أية حصة في منشأة تابعة اختارت سابقاً أن تقيسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، كما هو مسموح به في الفقرة ١٠.

١٨و قبل تاريخ إقرار المنشأة الاستثمارية للعمل بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تستخدم مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها سابقاً للمنشآت المستثمرة أو للإدارة إذا كانت تلك المبالغ تمثل المبلغ الذي كان سيتم مقابله مبادلة الاستثمار بين أطراف تتوفر لديها المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة في تاريخ التقويم.

١٨ز إذا كان قياس الاستثمار في المنشأة التابعة وفقاً للفقرات ١٨ج-١٨و، غير ممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء")، فيجب على المنشأة الاستثمارية تطبيق متطلبات هذا المعيار في بداية أسبق فترة يكون من الممكن عملياً فيها تطبيق الفقرات ١٨ج-١٨و، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق هذه الفقرة خلالها هي الفترة الحالية. وعندما يكون التاريخ الذي يمكن فيه عملياً للمنشأة المستثمرة أن تقيس القيمة العادلة للمنشأة التابعة أسبق من بداية الفترة السابقة مباشرةً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً تبعاً لأي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للاستثمار؛

(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة.

وإذا كانت أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق هذه الفقرة خلالها هي الفترة الحالية، فيجب إثبات تعديل حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

١٨ح إذا كانت المنشأة الاستثمارية قد استبعدت، أو فقدت السيطرة على، استثمار في منشأة تابعة قبل تاريخ التطبيق الأولي لتعديلات "المنشآت الاستثمارية"، فإن المنشأة الاستثمارية غير مُطالبة بإجراء تعديلات على المحاسبة السابقة عن هذا الاستثمار.

١٨ط بالرغم من الإشارات إلى الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي ("الفترة السابقة مباشرةً") الواردة في الفقرات ١٨ج – ١٨ز، فإن المنشأة يجوز لها أيضاً أن تعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها غير مُطالبة بالقيام بذلك. وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة، فإن جميع الإشارات الواردة في الفقرات ١٨ج – ١٨ز إلى "الفترة السابقة مباشرةً" يجب أن تُقرأ على أنها إشارات إلى "أسبق فترة مقارنة مُعدَّلة معروضة". وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بشكل واضح المعلومات التي لم تُعدَّل، وأن تنص على أنها قد أُعدَّت وفقاً لأساس مختلف، وأن توضح ذلك الأساس.

١٨ي عدّل الإصدار "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أغسطس ٢٠١٤، الفقرات ٤ – ٧، و١٠، و١١ب، و١٢. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

١٩ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (٢٠٠٨)

٢٠ صدر هذا المعيار بشكل متزامن مع المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. ويحل هذان المعياران معاً محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (المُعدل في ٢٠٠٨).

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨
"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨

الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

الهدف

١ **هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.**

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مُستثمر فيها.**

التعريفات

٣ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المُحددة لها فيما يلي:**

المنشأة الزميلة **هي منشأة يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم عليها.**

القوائم المالية الموحدة **هي قوائم مالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها قوائم مالية لمنشأة اقتصادية واحدة.**

طريقة حقوق الملكية **هي طريقة محاسبة يتم بموجبها إثبات الاستثمار بشكل أولي بالتكلفة ويتم تعديله بعد ذلك تبعاً للتغير الذي يحدث بعد الاستحواذ في حصة المنشأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المُستثمر فيها. ويتضمن ربح أو خسارة المنشأة المستثمرة حصتها في ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة نصيبها من الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.**

الترتيب المشترك **هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.**

السيطرة المشتركة **هي التقاسم المُتفق عليه تعاقدياً للسيطرة على ترتيب، ولا يتحقق ذلك إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.**

المشروع المشترك **هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.**

المشارك في مشروع مشترك **هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.**

التأثير المهم **هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنها ليست سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.**

٤ المصطلحات الآتية مُعرَّفة في الفقرة ٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" وفي الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" وهي مُستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في المعايير الدولية للتقرير المالي التي عُرِّفت فيها:

- السيطرة على منشأة مستثمر فيها
- المجموعة
- المنشأة الأم
- القوائم المالية المنفصلة

- المنشأة التابعة

التأثير المهم

٥ إذا احتفظت المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) بنسبة ٢٠% أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فيُفترض عندئذ أن للمنشأة تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها، ما لم يكن من الممكن التدليل بشكل واضح على عدم صحة ذلك. وفي المقابل، إذا احتفظت المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) بأقل من ٢٠% من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فيُفترض عندئذ أن المنشأة ليس لها تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها، ما لم يكن من الممكن التدليل بشكل واضح على وجود مثل هذا التأثير. ووجود منشأة مستثمرة أخرى لها ملكية كبيرة أو تمتلك الأغلبية لا يمنع بالضرورة المنشأةَ من أن يكون لها تأثير مهم.

٦ يُقام الدليل عادةً على وجود تأثير مهم للمنشأة بواحدة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو ما يعادله من الجهات الحاكمة في المنشأة المستثمر فيها؛ أو

(ب) المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك المشاركة في القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛ أو

(ج) المعاملات ذات الأهمية النسبية بين المنشأة والمنشأة المستثمر فيها؛ أو

(د) تبادل الموظفين الإداريين؛ أو

(هـ) تقديم معلومات فنية أساسية.

٧ قد تمتلك المنشأة أذونات أسهم، أو خيارات استدعاء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات أخرى مشابهة إذا مُورست أو حُولت يكون لها إمكانية أن تمنح المنشأة قوة تصويتية إضافية أو أن تخفض القوة التصويتية لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (أي حقوق التصويت الممكنة). ويؤخذ في الحسبان عند تقييم ما إذا كان للمنشأة تأثير مهم وجود وأثر حقوق التصويت الممكنة التي تكون قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، بما في ذلك حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل منشآت أخرى. ولا تُعد حقوق التصويت الممكنة قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، على سبيل المثال، عندما لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

٨ عند تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت الممكنة تسهم في التأثير المهم، تتحقق المنشأة من جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت الممكنة وأي ترتيبات تعاقدية أخرى سواءً أُخذت في الحسبان منفردة أو مجتمعة مع بعضها) التي تؤثر على الحقوق الممكنة، باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية لممارسة أو تحويل تلك الحقوق الممكنة.

٩ تفقد المنشأة التأثير المهم على منشأة مستثمر فيها عندما تفقد سلطة المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع وجود، أو عدم وجود، تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح منشأة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو أمين تفليسة أو جهة تنظيمية. ويمكن أن يحدث ذلك أيضاً نتيجة لترتيب تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

١٠ بموجب طريقة حقوق الملكية، فعند الإثبات الأولي، يُثبت الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة، وتتم زيادة أو تخفيض المبلغ الدفتري لإثبات نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ضمن الربح أو الخسارة للمنشأة المستثمرة. وتؤدي توزيعات الأرباح المُستلمة من المنشأة المستثمر فيها إلى تخفيض المبلغ الدفتري للاستثمار. وقد يكون من الضروري أيضاً إدخال تعديلات على المبلغ الدفتري تبعاً للتغيرات في الحصة التناسبية للمنشأة المستثمرة في المنشأة المستثمر فيها الناشئة عن التغيرات في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها. وتشمل مثل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروقات ترجمة صرف العملات الأجنبية. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من تلك التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية").

١١ قد لا يكون إثبات الدخل على أساس التوزيعات المُستلمة مقياساً كافياً للدخل المكتسب من قبل المنشأة المستثمرة على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، وذلك لأن التوزيعات المُستلمة قد تنطوي على علاقة ضعيفة بأداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ونظراً لأن للمنشأة المستثمرة سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على المنشأة المستثمر فيها، فإن للمنشأة المستثمرة حصة في أداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وبالتالي، في العائد على استثمارها. وتحاسب المنشأة المستثمرة عن هذه الحصة عن طريق توسيع نطاق قوائمها المالية لتشمل نصيبها من ربح أو خسارة تلك المنشأة المستثمر فيها. ونتيجةً لذلك، يوفر تطبيق طريقة حقوق الملكية تقريراً أكثر إفادة عن صافي أصول المنشأة المستثمرة وربحها أو خسارتها.

١٢ عندما توجد حقوق تصويت ممكنة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت ممكنة، تُحدَّد حصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك فقط على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى، ما لم تتطبق الفقرة ١٣.

١٣ في بعض الظروف، يكون للمنشأة، في حقيقة الأمر، ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنحها في الوقت الحالي الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة ملكية. وفي مثل هذه الظروف، تُحدَّد النسبة المُخصصة للمنشأة عن طريق أن تُؤخذ في الحسبان الممارسة اللاحقة لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى التي تمنح المنشأة في الوقت الحالي الحق في الحصول على العوائد.

١٤ لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" على الحصص في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. وعندما تمنح الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت ممكنة، في حقيقة الأمر، في الوقت الحالي الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الأدوات لا تخضع للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. أمّا في جميع الحالات الأخرى، فإن الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت ممكنة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١٤أ تطبق المنشأة أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الأدوات المالية الأخرى التي تكون في منشأة زميلة أو مشروع مشترك غير مطبق عليهما طريقة حقوق الملكية. ويشمل هذا الحصص طويلة الأجل التي تشكل في حقيقة الأمر جزءاً من صافي استثمار المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك (انظر الفقرة ٣٨). وتطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على هذه الحصص طويلة الأجل قبل أن تقوم بتطبيق الفقرة ٣٨ والفقرات ٤٠-٤٣ من هذا المعيار. وعند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا تأخذ المنشأة في حسبانها أي تعديلات تطرأ على المبلغ الدفتري للحصص طويلة الأجل، تكون ناجمة عن تطبيق هذا المعيار.

١٥ ما لم يكن الاستثمار، أو جزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك مُصنفاً على أنه مُحتفظ به للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فيجب تصنيف الاستثمار، أو أية حصة مبقاة من الاستثمار غير مُصنفة على أنها مُحتفظ به للبيع، على أنه أصل غير متداول.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٦ يجب على المنشأة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مستثمر فيها أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، إلا عندما يتأهل ذلك الاستثمار للإعفاء وفقاً للفقرات ١٧–١٩.

الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٧ لا يلزم المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة منشأة أُمٌّ معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب الاستثناء من النطاق الوارد في الفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، أو في حالة انطباق جميع ما يلي:

(أ) أن تكون المنشأة منشأة تابعة مملوكة بشكل كامل، أو منشأة تابعة مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وملاكها الآخرون بمن فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت في ظروف أخرى، قد تم إخطارهم بعدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.

(ب) ألا يُتاجر في أدوات دين المنشأة أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عامة (سوق أوراق مالية وطنية أو أجنبية أو سوق للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

(ج) ألا تكون المنشأة قد أودعت، وألا تكون بصدد إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عامة.

(د) أن تُعِد المنشأة الأم النهائية للمنشأة، أو أية منشأة أُمّ وسيطة لها، قوائم مالية متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي، وتكون فيها المنشآت التابعة موحدة أو مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

١٨ عندما يُحتَفظ باستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك من قِبَل منشأة، أو بشكل غير مباشر من خلال منشأة، هي شركة ذات رأس مال مُخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية وما شابهها من منشآت بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يجوز للمنشأة أن تختار قياس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ومن أمثلة صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار صندوق تحتفظ به منشأة بوصفه البنود الأساس لمجموعة من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة. ولأغراض القيام بهذا الاختيار، تشمل عقود التأمين عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية. ويجب على المنشأة أن تقوم بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك عند الإثبات الأولي للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

١٩ عندما يكون للمنشأة استثمار في منشأة زميلة، ويُحتفظ بجزء منه بشكل غير مباشر من خلال شركة ذات رأس مال مُخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية وما شابهها من منشآت بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يجوز للمنشأة أن تختار قياس ذلك الجزء من الاستثمار في المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وذلك بغض النظر عمّا إذا كان للشركة ذات رأس المال المُخاطر، أو صندوق الاستثمار المشترك، أو صندوق الأمانة الاستثمارية، وما شابهها من منشآت بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، تأثير مهم على ذلك الجزء من الاستثمار. وإذا قامت المنشأة بذلك الاختيار، فيجب على المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على أي جزء مُتبقٍ من استثمارها في المنشأة الزميلة غير مُحتفظ به من خلال شركة ذات رأس مال مُخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية وما شابهها من منشآت بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار.

التصنيف على أنه مُحتفظ به للبيع

٢٠ يجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ على الاستثمار أو الجزء من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك الذي يستوفي الضوابط اللازمة لتصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع. ويجب أن تتم المحاسبة عن أي جزءٍ متبقٍ من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لم يُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع، باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم استبعاد الجزء المصنف على أنه مُحتفظ به للبيع. وبعد الاستبعاد، يجب على المنشأة أن تحاسب عن أية حصة مبقاة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ما لم تستمر الحصة المبقاة في كونها منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً، ففي هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية.

٢١ عندما لا يَعُد الاستثمار، أو الجزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، الذي صُنف سابقاً على أنه مُحتفظ به للبيع، مستوفياً للضوابط اللازمة لتصنيفه على هذا النحو، فيجب أن تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعي اعتباراً من تاريخ تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع. ويجب أن تُعدَّل تبعاً لذلك القوائم المالية للفترات منذ التصنيف على أنه محتفظ به للبيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

٢٢ **يجب على المنشأة أن تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه منشأةً زميلة أو مشروعاً مشتركاً، وذلك كما يلي:**

(أ) إذا أصبح الاستثمار منشأةً تابعة، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن استثمارها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

(ب) **إذا كانت الحصة المبقاة في المنشأة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك السابق أصلاً مالياً، فيجب على المنشأة أن تقيس الحصة المبقاة بالقيمة العادلة. ويجب اعتبار القيمة العادلة للحصة المبقاة على أنها هي قيمتها العادلة عند الإثبات الأولي على أنها أصل مالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة أن تُثبت ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين:**

(١) **القيمة العادلة لأية حصة مبقاة وأي متحصلات من استبعاد حصة جزئية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛**

(٢) **المبلغ الدفتري للاستثمار في تاريخ إيقاف طريقة حقوق الملكية.**

(ج) **عندما تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تحاسب عن جميع المبالغ المُثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بذلك الاستثمار على الأساس نفسه الذي كان سيتطلبه الأمر فيما لو قامت المنشأة المستثمر فيها باستبعاد الأصول والالتزامات ذات الصلة بشكل مباشر.**

٢٣ وبناءً عليه، ففي حال وجود مكسب أو خسارة مُثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر من قبل المنشأة المستثمر فيها وسيُعاد تصنيف ذلك المكسب أو الخسارة إلى الربح أو الخسارة من استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، فإن المنشاة تُعيد تصنيف المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) عند إيقاف طريقة حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدى منشأة زميلة أو مشروع مشترك فروقات صرف تراكمية تتعلق بعملية أجنبية وتوقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فيجب على المنشأة أن تُعيد تصنيف المكسب أو الخسارة المُثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر، فيما يتعلق بالعملية الأجنبية، إلى الربح أو الخسارة.

٢٤ **إذا أصبح استثمار في منشأة زميلة استثماراً في مشروع مشترك، أو أصبح استثمار في مشروع مشترك استثماراً في منشأة زميلة، فإن المنشأة تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المبقاة.**

التغيرات في حصة الملكية

٢٥ في حالة انخفاض حصة ملكية المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، ولكن الاستثمار استمر في تصنيفه إمّا على أنه منشأة زميلة أو مشروع مشترك على التوالي، فيجب على المنشأة أن تُعيد تصنيف القدر من المكسب أو الخسارة المُثبت سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بذلك الانخفاض في حصة الملكية، إلى الربح أو الخسارة، وذلك إذا كان ذلك المكسب والخسارة سيتطلب الأمر إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٦ كثير من الإجراءات التي تُعد مناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لإجراءات التوحيد المُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. إضافة إلى ذلك، فإن المفاهيم التي تحكم الإجراءات المستخدمة في المحاسبة عن الاستحواذ على منشأة تابعة يتم أيضاً اتباعها عند المحاسبة عن اقتناء استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

٢٧ نصيب المجموعة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هو مجموع حيازات المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ولهذا الغرض، يتم تجاهل حيازات المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة الأخرى في المجموعة. وعندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك منشآت تابعة أو منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة، فإن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول المأخوذة في الحسبان عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المُثبتة في القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك (بما في ذلك نصيب المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وصافي أصول منشآتها الزميلة أو مشروعاتها المشتركة)، بعد أي تعديلات ضرورية لتحقيق التماثل في السياسات المحاسبية (انظر الفقرات ٣٥ - ٣٦أ).

٢٨ تُثبت في القوائم المالية للمنشأة المكاسب والخسائر الناتجة عن المعاملات "الصاعدة" و"النازلة" التي تنطوي على أصول لا تشكل أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها التابعة المُوحدة) ومنشآتها الزميلة أو مشروعها المشترك، وذلك فقط بقدر حصص المستثمرين غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. و"المعاملات الصاعدة" هي على سبيل المثال مبيعات أصول من منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلى المنشأة المستثمرة. ويتم استبعاد نصيب المنشأة في مكاسب أو خسائر

الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الناتجة من هذه المعاملات. و"المعاملات النازلة" هي على سبيل المثال مبيعات أو مساهمات بأصول من المنشأة المستثمرة إلى منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك.

٢٩ عندما توفر المعاملات النازلة دليلاً على حدوث انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق من الأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها، أو حدوث خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإن تلك الخسائر يجب إثباتها بالكامل من قبل المنشأة المستثمرة. وعندما توفر المعاملات الصاعدة دليلاً على حدوث انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق من الأصول التي سيتم شراؤها، أو حدوث خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإن المنشأة المستثمرة يجب عليها إثبات نصيبها من تلك الخسائر.

٣٠ تجب المحاسبة وفقاً للفقرة ٢٨ عن المكسب أو الخسارة الناتجين من المساهمة بأصول غير نقدية لا تشكل أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك في مقابل حصة ملكية في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، إلا عندما تفتقر المساهمة إلى الجوهر الاقتصادي، حسب التوضيح الوارد لهذا المصطلح في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات". وإذا كانت مثل هذه المساهمة تفتقر إلى الجوهر الاقتصادي، فإن المكسب أو الخسارة يُعد غير محقق، ولا يُثبت ما لم تنطبق أيضاً الفقرة ٣١. ويجب استبعاد مثل هذه المكاسب والخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار المحاسب عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، ولا يجوز عرضها على أنها مكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالي الموحدة للمنشأة أو في قائمة المركز المالي للمنشأة التي تتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

٣١ إذا حصلت المنشأة على أصول نقدية أو غير نقدية، إضافة إلى الحصول على حصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن المنشأة تثبت بشكل كامل ضمن الربح أو الخسارة الجزء من المكسب أو الخسارة على المساهمة غير النقدية فيما يتعلق بالأصول النقدية أو غير النقدية التي تم الحصول عليها.

٣١أ يُثبت بشكل كامل في القوائم المالية للمنشأة المستثمرة المكسب أو الخسارة الناتجين عن المعاملات النازلة التي تنطوي على أصول تشكل أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها التابعة الموحدة) ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك.

٣١ب قد تبيع المنشأة أو تسهم بأصول من خلال ترتيبين (معاملتين) أو أكثر. وعند تحديد ما إذا كانت الأصول المباعة أو المسهم بها تشكل أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان البيع أو المساهمة بتلك الأصول هو جزء من ترتيبات متعددة ينبغي المحاسبة عنها كمعاملة واحدة وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ب٩٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

٣٢ تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءً من التاريخ الذي يصبح فيه الاستثمار منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً. وعند اقتناء الاستثمار، تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب المنشأة من صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المستثمر فيها والتزاماتها القابلة للتحديد كما يلي:

(أ) تُضمَّن الشهرة المتعلقة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في المبلغ الدفتري للاستثمار. ولا يُسمح باستنفاد تلك الشهرة.

(ب) تُضمَّن أية زيادة في نصيب المنشأة من صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المستثمر فيها والتزاماتها القابلة للتحديد عن تكلفة الاستثمار على أنها دخل عند تحديد نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في الفترة التي يُقتنى فيها الاستثمار.

وبعد الاقتناء، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من أجل المحاسبة، على سبيل المثال، عن إهلاك الأصول القابلة للإهلاك استناداً إلى قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وبالمثل، بعد الاقتناء، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تبعاً لخسائر الهبوط، مثلاً في قيمة الشهرة أو العقارات والآلات والمعدات.

٣٣ **تستخدم المنشأة أحدث القوائم المالية المتاحة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة عن نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تُعد، لاستخدام المنشأة، قوائم مالية بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً.**

٣٤ **وفقاً للفقرة ٣٣، فعندما تكون القوائم المالية لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك والمُستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية بتاريخ يختلف عن ذلك التاريخ المُستخدم من قبل المنشأة، فيجب إجراء تعديلات تبعاً لآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ القوائم المالية للمنشأة. وعلى أية حال، يجب ألا يكون الفرق بين نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ونهاية فترة التقرير للمنشأة أكثر من ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي فرق بين نهايات فترات التقرير هو نفسه من فترة إلى أخرى.**

٣٥ **يجب إعداد القوائم المالية باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة.**

٣٦ باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٣٦أ، فإذا استخدمت منشأة زميلة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية غير تلك الخاصة بالمنشأة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة، فيجب إجراء تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك متوافقة مع تلك الخاصة بالمنشأة، عندما تستخدم المنشأة القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٦أ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، فإذا كانت المنشأة التي ليست في حد ذاتها منشأة استثمارية لها حصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك يُعد منشأة استثمارية، فإن المنشأة يجوز لها عند تطبيق طريقة حقوق الملكية أن تختار الإبقاء على قياس القيمة العادلة المطبق من قبل تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يُعد منشأة استثمارية على حصص ملكيته في المنشآت التابعة. ويتم القيام بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك يُعد منشأة استثمارية في (أ) تاريخ الإثبات الأولي للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يُعد منشأة استثمارية؛ أو (ب) تاريخ تحول المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك إلى منشأة استثمارية؛ أو (ج) تاريخ تحول المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يُعد منشأة استثمارية إلى منشأة أم لأول مرة، أي هذه التواريخ يقع آخراً.

٣٧ عندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك أسهم ممتازة تراكمية قائمة تحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف المنشأة ومصنفة على أنها حقوق ملكية، فإن المنشأة تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل تبعاً لتوزيعات الأرباح على مثل تلك الأسهم، سواءً تم الإعلان عن توزيعات الأرباح، أو لا.

٣٨ إذا تساوى نصيب المنشأة من خسائر منشأة زميلة أو مشروع مشترك مع حصتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، أو زاد عنها، فإن المنشأة تتوقف عن إثبات نصيبها من الخسائر اللاحقة. والحصة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هي المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك مُحدداً باستخدام طريقة حقوق الملكية، بالإضافة إلى أية حصص طويلة الأجل تشكل، في حقيقة الأمر، جزءاً من صافي استثمار المنشأة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. فعلى سبيل المثال، البند غير المُخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن تحدث تسويته في المستقبل القريب يُعد، في حقيقة الأمر، امتداداً لاستثمار المنشأة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والمبالغ مستحقة التحصيل أو القروض طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو المبالغ مستحقة الدفع للدائنين التجاريين أو أي مبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل توجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة. وتُستخدم الخسائر المُثبتة باستخدام طريقة حقوق الملكية والزائدة عن استثمار المنشأة في الأسهم العادية، لتخفيض المكونات الأخرى لحصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بترتيب معاكس لأسبقيتها (أي أولويتها في التصفية).

٣٩ بعد تخفيض حصة المنشأة إلى الصفر، يتم وضع مخصص للخسائر الإضافية، ويتم إثبات التزام، فقط بقدر ما تحملته المنشأة من واجبات نظامية أو ضمنية أو ما قامت بدفعه نيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا قامت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بالتقرير لاحقاً عن أرباح، فإن المنشأة تستأنف إثبات نصيبها من تلك الأرباح فقط بعد أن يتساوى نصيبها من الأرباح مع نصيبها من الخسائر غير المُثبتة.

خسائر الهبوط

٤٠ بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك إثبات خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للفقرة ٣٨، فإن المنشأة تطبق الفقرات ٤١أ-٤١ج لتحدد ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي على أن صافي استثمارها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك قد هبطت قيمته.

٤١ [حُذفت]

٤١أ تهبط قيمة صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ويتم تكبد خسائر هبوط فقط إذا كان هناك دليل موضوعي على الهبوط نتيجةً لحدث أو أكثر وقع بعد الإثبات الأولي لصافي الاستثمار ("حدث مسبب للخسارة") وكان لذلك الحدث أو تلك الأحداث المسببة للخسارة تأثير، يمكن تقديره بشكل يمكن الاعتماد عليه، على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من صافي الاستثمار. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد متمايز بذاته تسبب في الهبوط. وبدلاً من ذلك، قد يكون الأثر المجمع لعدة أحداث هو الذي تسبب في حدوث الهبوط. ولا يتم إثبات الخسائر المتوقعة نتيجةً لأحداث مستقبلية، بغض النظر عن درجة احتماليتها. ومن الأدلة الموضوعية على أن صافي الاستثمار قد هبطت قيمته البيانات التي يمكن رصدها والتي تسترعي انتباه المنشأة عن الأحداث الآتية المسببة للخسارة:

(أ) الصعوبات المالية الكبيرة التي تواجه المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ أو

(ب) مخالفة العقد، مثل التعثر أو العجز في السداد بواسطة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ أو

(ج) قيام المنشأة لأسباب اقتصادية أو نظامية تتعلق بالصعوبات المالية التي تواجه منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك، بمنح تنازلات للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تكن لتمنحها المنشأة لولا ذلك؛ أو

(د) ترجيح أن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك سيدخل في حالة إفلاس أو في صورة أخرى من صور إعادة الهيكلة المالية؛ أو

(هـ) زوال سوق نشطة لصافي الاستثمار بسبب الصعوبات المالية التي تواجه المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

٤١ب إن زوال سوق نشطة بسبب أن حقوق الملكية أو الأدوات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تعد يُتاجر بها في سوق عامة لا يُعَدّ دليلاً على الهبوط في القيمة. ولا يُعدّ تخفيض التصنيف الائتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو انخفاض القيمة العادلة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك دليلاً، في حد ذاته، على الهبوط في القيمة، على الرغم من أنه قد يكون دليلاً على الهبوط في القيمة عند أخذه في الاعتبار مع المعلومات الأخرى المتاحة.

٤١ج بالإضافة إلى أنواع الأحداث الواردة في الفقرة ٤١أ، تتضمن الأدلة الموضوعية على حدوث هبوط في قيمة صافي الاستثمار في أدوات الملكية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك المعلومات التي تفيد بحدوث تغيرات مهمة ذات آثار سلبية في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، والتي تشير إلى أن تكلفة الاستثمار في أدوات حقوق الملكية قد لا يمكن استردادها. ويُعد أيضاً الهبوط المهم أو الطويل في القيمة العادلة للاستثمار في إحدى أدوات حقوق الملكية إلى ما دون تكلفة الاستثمار دليلاً موضوعياً على حدوث هبوط في القيمة.

٤٢ نظراً لأن الشهرة، التي تُشكل جزءاً من المبلغ الدفتري لصافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، لا تُثبت بشكل منفصل، فإنها لا تُختبر للتحقق من هبوطها بشكل منفصل بموجب تطبيق متطلبات اختبار الهبوط في قيمة الشهرة الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول". وبدلاً من ذلك، ووفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، يُختبر إجمالي المبلغ الدفتري للاستثمار للتحقق من هبوط قيمته على أنه أصل واحد، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه (قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، أيهما أكبر) مع مبلغه الدفتري، وذلك عندما يشير تطبيق الفقرات ٤١أ – ٤١ج إلى احتمال هبوط قيمة صافي الاستثمار. ولا تُخصص خسارة الهبوط المُثبتة في تلك الظروف لأي أصل (بما في ذلك الشهرة) يُشكل جزءاً من المبلغ الدفتري لصافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وتبعاً لذلك، يُثبت أي عكس لخسارة الهبوط تلك وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ بقدر الزيادة اللاحقة في المبلغ الممكن استرداده من صافي الاستثمار. وعند تحديد قيمة الاستخدام لصافي الاستثمار، تُقدِّر المنشأة:

(أ) نصيبها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تولدها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك والمتحصلات من الاستبعاد النهائي للاستثمار؛ أو

(ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنشأ عن توزيعات الأرباح التي سيتم الحصول عليها من الاستثمار ومن الاستبعاد النهائي له.

وباستخدام الافتراضات المناسبة، تعطي كلا الطريقتين النتائج نفسها.

٤٣ يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد من استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك على حدة، إلا إذا كانت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لا تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر مستقلة إلى حد كبير عن تلك المتولدة من الأصول الأخرى للمنشأة.

القوائم المالية المنفصلة

٤٤ يجب أن تتم المحاسبة عن الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة وفقاً للفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١)

تاريخ السريان والتحول

٤٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣، أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

٤٥أ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٤٠ – ٤٢ وأضاف الفقرات ٤١أ – ٤١ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٥ب عدَّل الإصدار "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أغسطس ٢٠١٤، الفقرة ٢٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٥ج عدَّل الإصدار "بيع أصول أو المساهمة بها بين المنشأة المستثمرة ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرتين ٢٨ و٣٠ وأضاف الفقرتين ٣١أ و٣١ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي على بيع الأصول أو المساهمة بها في الفترات السنوية التي تبدأ في تاريخ سيحدده مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٥د عدَّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية: تطبيق الاستثناء من التوحيد" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرات ١٧ و٢٧ و٣٦ وأضاف الفقرة ٣٦أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٥هـ عدَّلت "التحسينات الدورية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٤ -٢٠١٦"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٦، الفقرتين ١٨ و٣٦أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ وذلك للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٥و عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ١٨. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٤٥ز أضاف التعديل "الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، الصادر في أكتوبر ٢٠١٧، الفقرة ١٤أ وحذف الفقرة ٤١. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرات ٤٥ح-٤٥ك. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٥ح يجب على المنشأة التي تقوم لأول مرة بتطبيق التعديلات الواردة في الفقرة ٤٥ز في نفس الوقت الذي تطبق فيه لأول مرة المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن تطبق متطلبات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الحصص طويلة الأجل الموضحة في الفقرة ١٤أ.

٤٥ط يجب على المنشأة التي تطبق لأول مرة التعديلات المنصوص عليها في الفقرة ٤٥ز بعد قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لأول مرة أن تطبق متطلبات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ اللازمة لتطبيق المتطلبات الموضحة في الفقرة ١٤أ على الحصص طويلة الأجل. وتحقيقاً لذلك الغرض، فإن الإشارات إلى تاريخ التطبيق الأولي الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة

إلى بداية فترة التقرير السنوية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق التعديلات لأول مرة (تاريخ التطبيق الأولي للتعديلات). ولا يلزم المنشأة إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تطبيق التعديلات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر.

٤٥ي عند تطبيق التعديلات المنصوص عليها في الفقرة ٤٥ز لأول مرة، لا يلزم المنشأة التي تطبق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين" إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تطبيق التعديلات. ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض الفترات السابقة إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر.

٤٥ك في حالة عدم قيام المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة عملاً بالفقرة ٤٥ط أو الفقرة ٤٥ي، في تاريخ التطبيق الأولي للتعديلات، فيجب عليها أن تُثبت ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) أي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للحصص طويلة الأجل الموضحة في الفقرة ١٤أ في ذلك التاريخ؛

(ب) المبلغ الدفتري لتلك الحصص طويلة الأجل في ذلك التاريخ.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٤٦ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار، ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (٢٠٠٣)

٤٧ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" (المُنقح في ٢٠٠٣).

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩
"التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩

التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح[1]

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية الموحدة، لأية منشأة تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح.**

٢ في الاقتصاد ذي التضخم الجامح، ليس من المُجْدِي التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي بالعملة المحلية بدون إعادة عرضها. فالنقود تفقد قوتها الشرائية بمعدل يجعل مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث الأخرى التي وقعت في أوقات مختلفة، حتى ولو ضمن الفترة المحاسبية نفسها، مضللة.

٣ لا يضع هذا المعيار معدلاً مطلقاً يُفترض أن يظهر عنده التضخم الجامح. ويُعد تحديد الوقت الذي يصبح فيه من الضروري إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار مسألة اجتهادية. ويدل على ظهور التضخم الجامح خصائص البيئة الاقتصادية للدولة، والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) أن يفضل عموم السكان الاحتفاظ بثروتهم في صورة أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. والمبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية يتم استثمارها فوراً للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) أن يتعامل عموم السكان مع المبالغ النقدية ليس بالعملة المحلية وإنما بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة؛

(ج) أن تتم المبيعات والمشتريات لأجَل بأسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى ولو كانت الفترة قصيرة؛

(د) أن يتم ربط معدلات الفائدة، والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار؛

(هـ) أن يقترب معدل التضخم المتراكم على مدى ثلاث سنوات من ١٠٠% أو يزيد عن ذلك.

٤ يُفضَّل للمنشآت التي تقوم بالتقرير بعملة الاقتصاد ذي التضخم الجامح نفسه أن تطبق جميعها هذا المعيار اعتباراً من التاريخ نفسه. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأية منشأة اعتباراً من بداية فترة التقرير التي تقر فيها بوجود تضخم جامح في الدولة التي تقوم بالتقرير بعملتها.

إعادة عرض القوائم المالية

٥ تتغير الأسعار مع مرور الوقت نتيجةً للعديد من عوامل التأثير السياسية والاقتصادية والاجتماعية الخاصة أو العامة. ويمكن أن تتسبب عوامل التأثير الخاصة، مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية، في زيادة أو انخفاض أسعار بعينها بشكل كبير ومستقل عن بعضها. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن عوامل التأثير العامة تغيرات في المستوى العام للأسعار وبالتالي في القوة الشرائية العامة للنقود.

٦ تقوم المنشآت التي تُعِد قوائمها المالية على أساس المحاسبة بالتكلفة التاريخية بإعداد تلك القوائم دون إيلاء اعتبار سواءً للتغيرات في المستوى العام للأسعار أو الزيادات في الأسعار المحددة للأصول أو الالتزامات المثبتة. ويُستثنى من ذلك تلك الأصول والالتزامات التي تكون المنشأة مطالبة بقياسها، أو تختار قياسها، بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات قد يتم إعادة تقويمها لتصبح

---

[1] كجزء من الإصدار "تحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠٠٨، غير المجلس المصطلحات المستخدمة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ بحيث تتسق مع المعايير الأخرى كما يلي: (أ) تم تعديل 'القيمة السوقية' إلى 'القيمة العادلة'، (ب) وتم تعديل 'نتائج العمليات' و'صافي الدخل' إلى 'الربح أو الخسارة'.

بالقيمة العادلة، والأصول الحيوية يلزم عادةً قياسها بالقيمة العادلة. ومع ذلك، تعرض بعض المنشآت قوائم مالية تستند إلى منهج التكلفة الجارية الذي يعكس آثار التغيرات في الأسعار المحددة للأصول المحتفظ بها.

٧ في الاقتصاد ذي التضخم الجامح، لا تكون القوائم المالية مفيدة، سواءً كانت تستند إلى منهج التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية، إلا إذا تم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ونتيجةً لذلك، ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت التي تقوم بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ولا يُسمح بعرض المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار على أنها ملحق لقوائم مالية غير مُعاد عرضها. كما لا يُشجَّع على تقديم عرض منفصل للقوائم المالية قبل إعادة العرض.

٨ **يجب أن تكون القوائم المالية للمنشأة، التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، مُعبَّراً عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير، سواءً كانت تلك القوائم تستند إلى منهج التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية. ويجب أيضاً التعبير بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير عن الأرقام المقابلة للفترة السابقة والمطلوبة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧) وأية معلومات فيما يتعلق بالفترات الأسبق. ولغرض عرض المبالغ المقارنة بعملة عرض مختلفة، تنطبق الفقرتان ٤٢(ب) و٤٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".**

٩ **يجب إدراج المكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي ضمن الربح أو الخسارة والإفصاح عنه بشكل منفصل.**

١٠ تتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار تطبيق إجراءات معينة إضافة إلى الاجتهاد. ويُعد التطبيق الثابت لهذه الإجراءات والاجتهادات من فترة إلى أخرى أكثر أهمية من الدقة الكاملة للمبالغ الناتجة التي يتم تضمينها في القوائم المالية المُعاد عرضها.

القوائم المالية بالتكلفة التاريخية

قائمة المركز المالي

١١ يتم إعادة عرض مبالغ قائمة المركز المالي، غير المُعبَّر عنها بالفعل بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير، عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار.

١٢ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية لأنها تكون مُعبَّراً عنها بالفعل بالوحدة النقدية الجارية في نهاية فترة التقرير. والبنود النقدية هي النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم استلامها أو دفعها نقداً.

١٣ يتم تعديل الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، مثل السندات والقروض المربوطة بمؤشر، وفقاً للاتفاقية من أجل التأكد من المبلغ القائم في نهاية فترة التقرير. ويتم تسجيل هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

١٤ تُعد جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية. ويتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في نهاية فترة التقرير، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة، لذلك لا يتم إعادة عرضها. ويتم إعادة عرض جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير النقدية.

١٥ معظم البنود غير النقدية يتم تسجيلها بالتكلفة أو بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك؛ وعليه، يتم التعبير عنها بالمبالغ الجارية في تاريخ اقتنائها. ويتم تحديد التكلفة، أو التكلفة مطروحاً منها الإهلاك، المعاد عرضها لكل بند عن طريق تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار من تاريخ الاقتناء إلى نهاية فترة التقرير على تكلفته التاريخية وإهلاكه المتراكم. فعلى سبيل المثال، يتم إعادة عرض العقارات والآلات والمعدات، ومخزون المواد الخام والبضاعة، والشهرة، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والأصول المشابهة من تواريخ شرائها. ويتم إعادة عرض المخزون من السلع المصنعة جزئياً والتامة الصنع من تواريخ تكبد تكاليف الشراء والتحويل.

١٦ قد لا تتوفر السجلات التفصيلية الخاصة بتواريخ اقتناء بنود العقارات والآلات والمعدات، أو قد لا تكون قابلة للتقدير. وفي هذه الحالات النادرة، قد يكون من الضروري، في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار، استخدام تقييم مهني مستقل لقيمة البنود على أنه الأساس لإعادة عرضها.

١٧ قد لا يتوفر مؤشر عام للأسعار للفترات التي يتطلب هذا المعيار إعادة عرض العقارات والآلات والمعدات خلالها. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري استخدام تقدير يستند، على سبيل المثال، إلى الحركات في سعر الصرف بين العملة الوظيفية وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

١٨ يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في تواريخ أخرى خلاف تاريخ الاقتناء أو تاريخ قائمة المركز المالي، على سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات التي تم إعادة تقويمها في تاريخ سابق. وفي هذه الحالات، يتم إعادة عرض المبالغ الدفترية من تاريخ إعادة التقويم.

١٩ يتم تخفيض المبلغ المُعاد عرضه لبند غير نقدي، وفقاً للمعايير المناسبة، عندما يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه. فعلى سبيل المثال، يتم تخفيض المبالغ المُعاد عرضها للعقارات والآلات والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية إلى المبلغ الممكن استرداده منها ويتم تخفيض المبالغ المُعاد عرضها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق.

٢٠ قد تقوم المنشأة المستثمر فيها، التي تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية، بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ويتم وفقاً لهذا المعيار إعادة عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل لمثل هذه المنشأة المستثمر فيها من أجل احتساب نصيب المنشأة المستثمرة من صافي أصولها وربحها أو خسارتها. وعندما يتم التعبير عن القوائم المالية المُعاد عرضها للمنشأة المستثمر فيها بعملة أجنبية، فإنه تتم ترجمتها بأسعار الإقفال.

٢١ يتم عادةً إثبات تأثير التضخم ضمن تكاليف الاقتراض. ومن غير المناسب على السواء إعادة عرض النفقات الرأسمالية التي يتم تمويلها عن طريق الاقتراض ورسملة ذلك الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم خلال نفس الفترة. ويتم إثبات هذا الجزء من تكاليف الاقتراض على أنه مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبد التكاليف.

٢٢ قد تقتني المنشأة أصولاً بموجب ترتيب يسمح لها بتأجيل الدفع بدون تحمل عبء فائدة صريح. وعندما يكون من غير الممكن عملياً افتراض مبلغ الفائدة، فإن مثل هذه الأصول يتم إعادة عرضها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٣ [حُذفت]

٢٤ في بداية الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار، يتم إعادة عرض مكونات حقوق الملكية الخاصة بالملاك، باستثناء الأرباح المبقاة وأي فائض لإعادة التقويم، عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بالمكونات أو تواريخ نشأتها بأية صورة أخرى. ويتم استبعاد أي فائض لإعادة التقويم يكون قد نشأ في فترات سابقة. وتُشتَق الأرباح المبقاة المُعاد عرضها من جميع المبالغ الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

٢٥ في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة، يتم إعادة عرض جميع مكونات حقوق الملكية الخاصة بالملاك عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو من تاريخ المساهمة، إذا كان متأخراً عن بداية الفترة. ويتم الإفصاح عن الحركات في حقوق ملكية الملاك خلال الفترة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١.

قائمة الدخل الشامل

٢٦ يتطلب هذا المعيار التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولذلك، يلزم إعادة عرض جميع المبالغ عن طريق تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار من تواريخ التسجيل الأولي لبنود الدخل والمصروف في القوائم المالية.

المكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي

٢٧ في فترة التضخم، تخسر المنشأة التي تحتفظ بأصول نقدية تزيد عن الالتزامات النقدية قوة شرائية وتكسب المنشأة التي عليها التزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية قوة شرائية إذا لم تكن الأصول والالتزامات مربوطة بمستوى أسعار. ويمكن اشتقاق هذا المكسب أو هذه الخسارة على صافي المركز النقدي على أنه الفرق الناتج من إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق ملكية الملاك والبنود الواردة في قائمة الدخل الشامل والتعديل على الأصول والالتزامات المربوطة بمؤشر. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة عن طريق تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار على المتوسط المرجح خلال الفترة للفرق بين الأصول النقدية والالتزامات النقدية.

٢٨ يتم إدراج المكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي ضمن الربح أو الخسارة. ويتم إجراء مقاصة بين التعديل، الذي تم وفقاً للفقرة ١٣، على تلك الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، والمكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي. وتُعد بنود الدخل والمصروف الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة، وفروقات صرف العملة الأجنبية المتعلقة بأموال مستثمرة أو مقترضة،

مرتبطة أيضاً بصافي المركز النقدي. وبالرغم من أن هذه البنود يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل، إلا أنه قد يكون من المُجْدِي عرضها مع المكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي في قائمة الدخل الشامل.

القوائم المالية بالتكلفة الجارية

قائمة المركز المالي

٢٩ لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها تكون مُعبَّراً عنها بالفعل بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ويتم إعادة عرض البنود الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي وفقاً للفقرات من ١١ إلى ٢٥.

قائمة الدخل الشامل

٣٠ تقوم قائمة الدخل الشامل التي بالتكلفة الجارية، قبل إعادة عرضها، بالتقرير بشكل عام عن التكاليف الجارية في وقت حدوث المعاملات أو الأحداث الأساس. ويتم تسجيل تكلفة المبيعات والإهلاك بالتكاليف الجارية في وقت الاستهلاك؛ ويتم تسجيل المبيعات والمصروفات الأخرى بمبالغها النقدية وقت حدوثها. ولذلك، يلزم إعادة عرض جميع المبالغ بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار.

المكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي

٣١ تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة على صافي المركز النقدي وفقاً للفقرتين ٢٧ و٢٨.

الضرائب

٣٢ قد ينشأ عن إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار فروقات بين المبلغ الدفتري للأصول والالتزامات الفردية الواردة في قائمة المركز المالي والأسس الضريبية لها. وتتم المحاسبة عن هذه الفروقات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

قائمة التدفقات النقدية

٣٣ يتطلب هذا المعيار التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة التدفقات النقدية بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير.

الأرقام المقابلة

٣٤ يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة لفترة التقرير السابقة، سواءً كانت مستندة إلى منهج التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية، عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار بحيث يتم عرض القوائم المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ويتم التعبير أيضاً بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بفترات أسبق. ولغرض عرض المبالغ المقارنة بعملة عرض مختلفة، تنطبق الفقرتان ٤٢(ب) و٤٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١.

القوائم المالية الموحدة

٣٥ قد يكون للمنشأة الأم، التي تقوم بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح، منشآت تابعة تقوم أيضاً بالتقرير بعملات اقتصادات ذات تضخم جامح. ويلزم إعادة عرض القوائم المالية لأي من مثل هذه المنشآت التابعة عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار في البلد الذي تقوم بالتقرير بعملته قبل أن يتم تضمينها في القوائم المالية الموحدة التي تصدرها منشأتها الأم. وعندما تكون مثل هذه المنشأة التابعة منشأة تابعة أجنبية، فإن قوائمها المالية المُعاد عرضها تتم ترجمتها بأسعار الإقفال. ويتم التعامل، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١، مع القوائم المالية للمنشآت التابعة التي لا تقوم بالتقرير بعملات اقتصادات ذات تضخم جامح.

٣٦ في حالة توحيد قوائم مالية بنهايات مختلفة لفترات التقرير، يلزم إعادة عرض جميع البنود، سواءً غير النقدية أو النقدية، بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية الموحدة.

اختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار

٣٧ يتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار استخدام مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. ويُفضَّل للمنشآت التي تقوم بالتقرير بعملة الاقتصاد نفسه أن تستخدم جميعها المؤشر نفسه.

الاقتصادات التي لم تعد ذات تضخم جامح

٣٨ **إذا لم يَعُد الاقتصاد ذا تضخم جامح وتوقفت المنشأة عن إعداد وعرض قوائم مالية مُعدَّة وفقاً لهذا المعيار، فإن المنشأة يجب عليها معالجة المبالغ المُعبر عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير السابقة على أنها الأساس للمبالغ الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة.**

الإفصاحات

٣٩ **يجب تقديم الإفصاحات الآتية:**

(أ) **حقيقة أن القوائم المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة قد تم إعادة عرضها تبعاً للتغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية وأنها، نتيجةً لذلك، مُعبَّر عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير؛**

(ب) **ما إذا كانت القوائم المالية تستند إلى منهج التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية؛**

(ج) **ماهية ومستوى مؤشر الأسعار في نهاية فترة التقرير والحركة في المؤشر خلال فترة التقرير الحالية والسابقة.**

٤٠ يلزم تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في القوائم المالية. ويهدف تقديمها أيضاً إلى توفير المعلومات الأخرى اللازمة لفهم ذلك الأساس والمبالغ الناتجة عنه.

تاريخ السريان

٤١ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو بعد ذلك التاريخ.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢
"الأدوات المالية: العرض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٢ (إضافة):

٢ الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية، ومبادئ للمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدِر، إلى أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية؛ وعلى تصنيف الفائدة أو عوائد وتكاليف التمويل وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بها؛ وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

سبب الإضافة:

يشير هدف المعيار في الفقرة رقم ٢ إلى أنه يغطي كيفية تصنيف الفوائد والتوزيعات والخسائر والمكاسب ذات الصلة بالأدوات المالية، وحيث أن بعض الأدوات المالية المتوافقة مع الشريعة التي تدخل في جوهرها تحت نطاق هذا المعيار، ينتج عنها إما عوائد أو تكاليف تمويل، فقد تمت إضافة عبارة "أو عوائد وتكاليف التمويل" إلى فقرة الهدف.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢
الأدوات المالية: العرض

الهدف

١ [حُذفت]

٢ الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية، ومبادئ للمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدِر، إلى أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية؛ وعلى تصنيف الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بها؛ وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

٣ تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

النطاق

٤ **يجب أن يُطبق هذا المعيار جميعُ المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:**

(أ) **تلك الحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". ومع ذلك، ففي بعض الحالات، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ من المنشأة، أو يسمح لها، أن تحاسب عن الحصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وفي تلك الحالات، يجب على المنشآت تطبيق متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت أيضاً تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة.**

(ب) **حقوق وواجبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".**

(ج) [حُذفت]

(د) **عقود التأمين حسب تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" أو عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على ما يلي:**

(١) **المشتقات التي تكون مُدمجة في عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل.**

(٢) **مكونات الاستثمار التي تكون مفصولة عن عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ يتطلب مثل هذا الفصل، ما لم يكن مكون الاستثمار المفصول عقد استثمار ذا ميزات مشاركة اختيارية يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.**

(٣) **حقوق وواجبات المُصدِر الناشئة عن عقود التأمين التي تستوفي تعريف عقود الضمان المالي، إذا كان المُصدِر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ عند إثبات وقياس العقود. ومع ذلك، يجب على المُصدر تطبيق المعيار**

الدولي للتقرير المالي ١٧ إذا اختار، وفقاً للفقرة ٧(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، أن يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عند إثبات وقياس العقود.

(٤) **حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود بطاقات ائتمان، أو عقود مشابهة تنص على ترتيبات للائتمان أو الدفع، تصدرها المنشأة وتستوفي تعريف عقد التأمين إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك الحقوق والواجبات وفقاً للفقرة ٧(ح) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والفقرة ٢/١(هـ)(٤) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.**

(٥) **حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود تأمين تصدرها المنشأة وتقيد التعويض عن الأحداث المغطاة بالمبلغ الذي كان سيتطلبه تسوية الواجب المترتب بموجب العقد على حامل الوثيقة، إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ٨أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على تلك العقود.**

(هـ) [حذفت]

(و) **الأدوات المالية والعقود والواجبات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، باستثناء:**

(١) **العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار، والتي ينطبق عليها هذا المعيار.**

(٢) **الفقرتان ٣٣ و٣٤ من هذا المعيار، اللتان يجب تطبيقهما على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة المرتبطة بخطط خيارات أسهم الموظفين وخطط الموظفين لشراء الأسهم وجميع الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم.**

٥-٧ [حذفت]

٨ **يجب تطبيق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تعينها المنشأة على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥/٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".**

٩ هناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية. وتشمل هذه الطرق:

(أ) ما يكون عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية؛

(ب) ما يكون عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية، غير منصوص عليها صراحه في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة متبعة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية (سواءً مع الطرف المقابل أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج) ما يكون عندما يكون لدى المنشأة ممارسة متبعة، فيما يتعلق بالعقود المشابهة، تقضي باستلام البند الأساس وبيعه خلال فترة قصيرة بعد الاستلام لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو توليد هامش ربح للمتعامل؛

(د) ما يكون عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابلاً للتحويل إلى نقد بسهولة.

العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثمّ، فهو يقع ضمن نطاق هذا المعيار. أمّا العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ فيتم تقويمها

لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من البيع أو الشراء أو الاستخدام، ومن ثمّ، ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي والذي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية، وفقاً للفقرة ٩(أ) أو (د) يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ومثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

التعريفات (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣-٢٣)

١١ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

***الأداة المالية* هي أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.**

***الأصل المالي* أي أصل يكون في صورة:**

(أ) نقد؛ أو

(ب) أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى؛ أو

(ج) حق تعاقدي:

(١) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مو اتية للمنشأة؛ أو

(د) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملزمة مقابلها باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) أداة مشتقة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للرد المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والتي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د، أو الأدوات التي تُعد عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

***الالتزام المالي* هو أي التزام يكون في صورة:**

(أ) واجب تعاقدي:

(١) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مو اتية للمنشأة؛ أو

(ب) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملزمة مقابلها بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) أداة مشتقة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، فإن الحقوق أو الخيارات أو الأذونات

لاقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأية عملة تُعد أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع ملاكها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الاغراض أيضاً، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات المالية القابلة للرد التي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، ولا تشمل الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د والتي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية، ولا تشمل أيضاً الأدوات التي تُعدّ عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

وعلى سبيل الاستثناء، تُصنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د.

***أداة حقوق الملكية* هي أي عقد يثبت وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.**

***القيمة العادلة* هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

***الأداة القابلة للرد* هي أداة مالية تمنح حاملها الحق في رد الأداة إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم ردها تلقائياً إلى المُصدر عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو عند وفاة حامل الأداة أو تقاعده.**

١٢ المصطلحات الآتية مُعرَّفة في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو في الفقرة ٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" وهي مستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

- التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي
- إلغاء الإثبات
- مشتقة
- طريقة الفائدة الفعلية
- عقد الضمان المالي
- التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- التعهد المؤكد
- المعاملة المتوقعة
- فاعلية التحوط
- البند المتحوط له
- أداة التحوط
- محتفظ به للمتاجرة
- الشراء أو البيع بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

١٣ في هذا المعيار، يشير مصطلح "عقد" و "تعاقدي" إلى أية اتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج اقتصادية واضحة يكون للأطراف خيار محدود، هذا إن وجد أصلاً، لتجنبها، لأن الاتفاقية عادةً ما تكون واجبة النفاذ بموجب النظام. وقد تأخذ العقود، ومن ثمّ الأدوات المالية، أشكالاً متنوعة ولا يلزم أن تكون مكتوبة.

١٤ في هذا المعيار، "المنشأة" تشمل الأفراد وشركات التضامن والجهات التي لها صفة اعتبارية وصناديق الأمانة الاستثمارية والهيئات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ١٣-١٤ي، وإرشادات التطبيق ٢٥-٢٩أ)

١٥ يجب على مُصدِر الأداة مالية تصنيف الأداة أو مكوناتها، عند الإثبات الأولي، على أنها التزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الالتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية.

١٦ عند تطبيق المُصدِر للتعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد ما إذا كانت الأداة المالية تُعد أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية فقط في حالة استيفائها لكلا الشرطين (أ) و(ب) أدناه:

(أ) ألا تتضمن الأداة أي واجب تعاقدي:

(١) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمُصدِر.

(ب) إذا كانت الأداة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر، فإنها تكون:

(١) أداة غير مشتقة لا تتضمن واجباً تعاقدياً على المصدر بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق ملكيته؛ أو

(٢) أداة مشتقة ستتم تسويتها فقط بمبادلة المُصدر مبلغاً نقدياً ثابتاً أو أصلاً مالياً آخراً بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا الغرض، فإن الحقوق أو الخيارات أو الأذونات باقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأية عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع ملاكها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الأغراض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر لا تشمل أيضاً الأدوات التي تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ ج و١٦د، أو الأدوات التي تمثل عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر في المستقبل.

والواجب التعاقدي، بما في ذلك الواجب الناشئ عن أداة مالية مشتقة، الذي سينتج، أو قد ينتج، عنه في المستقبل استلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالمصدر، ولكنه غير مستوفٍ للشرطين (أ) و(ب) أعلاه، لا يُعد أداة حقوق ملكية. وعلى سبيل الاستثناء، تُصنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ ج و١٦د.

الأدوات القابلة للرد

١٦أ تتضمن الأداة المالية القابلة للرد واجباً تعاقدياً على المُصدر بإعادة شراء أو استرداد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة خيار الرد. واستثناءً من تعريف الالتزام المالي، فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الواجب يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات الآتية:

(أ) أن تمنح الأداة حاملها الحق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة في حالة تصفية المنشأة. وصافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى التي على أصولها. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛

(٢) ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

(ب) أن تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى. ولتكون ضمن هذ الفئة، فإن الأداة يجب أن يتوفر فيها ما يلي:

(١) ألا تكون لها أولوية على المطالبات الأخرى التي على أصول المنشأة عند التصفية؛

(٢) ألا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى.

(ج) أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى سمات متطابقة. على سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للرد، وأن تكون الصيغة الرياضية أو الطريقة الأخرى المستخدمة في احتساب سعر إعادة الشراء أو سعر الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات الواقعة ضمن تلك الفئة.

(د) ألا تتضمن الأداة، باستثناء الواجب التعاقدي على المصدر بإعادة شراء أو استرداد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، أي واجب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة، وألا تكون عقداً ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كما هو مبين في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

(هـ) أن يكون مجموع التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمرها مستنداً بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة (مع استبعاد أي آثار للأداة).

١٦ب لتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فبالإضافة إلى توفر جميع السمات المذكورة أعلاه في الأداة، يجب ألا يكون للمُصدِر أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر:

(أ) يستند مجموع تدفقاته النقدية بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) يؤثر في العائد المتبقي لحملة الأداة القابلة للرد، بتقييد ذلك العائد المتبقي أو تحديده بشكل كبير.

ولأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أي من الأدوات الموضحة في الفقرة ١٦أ التي تكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يتم بين طرف غير حامل لأداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد استيفاء هذا الشرط، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة القابلة للرد على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات، أو مكونات الأدوات، التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج تتضمن بعض الأدوات المالية واجباً تعاقدياً على المنشأة المُصدرة بأن تسلم إلى منشأة أخرى نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية. وينشأ الواجب إمّا لأن التصفية من المؤكد أن تحدث وهي خارجة عن نطاق سيطرة المنشأة (على سبيل المثال، منشأة محدودة العمر) أو لأنها غير مؤكدة ولكنها تخضع لاختيار حامل الأداة. واستثناءً من تعريف الالتزام المالي، فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الواجب يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات الآتية:

(أ) أن تمنح الأداة حاملها الحق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة في حالة تصفية المنشأة. وصافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى التي على أصولها. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛

(٢) ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

(ب) أن تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى. ولتكون ضمن هذه الفئة، فإن الأداة يجب أن يتوفر فيها ما يلي:

(١) ألا تكون لها أولوية على المطالبات الأخرى التي على أصول المنشأة عند التصفية؛

(٢) ألا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى.

(ج) أن تفرض جميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى واجباً تعاقدياً متطابقاً على المنشأة المصدرة بأن تسلم نصيباً تناسبياً من صافي أصولها عند التصفية.

١٦د لتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فبالإضافة إلى توفر جميع السمات المذكورة أعلاه في الأداة، يجب ألا يكون للمُصدِر أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر:

(أ) يستند مجموع تدفقاته النقدية بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) يؤثر في العائد المتبقي لحملة الأداة، بتقييد ذلك العائد المتبقي أو تحديده بشكل كبير.

ولأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أي من الأدوات الموضحة في الفقرة ١٦ج التي تكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يتم بين طرف غير حامل لأداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد استيفاء هذا الشرط، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة على أنها أداة حقوق ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات القابلة للرد والأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦هـ يجب على المنشأة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من التاريخ الذي تحظى فيه الأداة بجميع السمات وتستوفي فيه الشروط المحددة في تلك الفقرات. ويجب على المنشأة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي لم تعد فيه الأداة تحظى بجميع السمات أو لم تعد فيه الأداة تستوفي جميع الشروط المحددة في تلك الفقرات. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة باسترداد جميع أدواتها غير القابلة للرد المُصدرة، وكانت الأدوات القابلة للرد التي لا تزال قائمة تحظى بجميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، فيجب على المنشأة أن تعيد تصنيف الأدوات القابلة للرد على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تسترد فيه الأدوات غير القابلة للرد.

١٦و يجب على المنشأة أن تحاسب كما يلي عن إعادة تصنيف أداة وفقاً للفقرة ١٦هـ:

(أ) يجب عليها إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد فيه الأداة تستوفي جميع السمات أو لم تعد فيه الأداة تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويجب أن يتم قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. ويجب على المنشأة أن تثبت ضمن حقوق الملكية أي فرق بين القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

(ب) يجب عليها إعادة تصنيف الالتزام المالي على أنه حقوق ملكية من التاريخ الذي تحظى فيه الأداة بجميع السمات وتستوفي فيه الشروط المحددة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويجب أن يتم قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

عدم وجود واجب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرة ١٦(أ))

١٧ باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، توجد سمة بالغة الأهمية لتمييز الالتزام المالي عن أداة حقوق الملكية وهي وجود واجب تعاقدي على أحد طرفي الأداة المالية (المُصدِر) إمّا بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حامل الأداة) أو بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمُصدر. ورغم أن حامل أداة حقوق الملكية قد يكون له الحق في استلام نصيب تناسبي من أي توزيعات أرباح أو أي توزيعات أخرى لحقوق الملكية، فإن المُصدر ليس عليه واجب تعاقدي بإجراء مثل هذه التوزيعات لأنه لا يمكن مطالبته بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

١٨ إن جوهر الأداة المالية، وليس شكلها النظامي، هو الذي يحكم تصنيفها في قائمة المركز المالي للمنشأة. وعادةً ما يكون الجوهر والشكل النظامي متفقان، ولكن ليس دائماً. وتأخذ بعض الأدوات المالية الشكل النظامي لحقوق الملكية ولكنها تُعدّ التزامات في جوهرها، وقد تجمع أدوات مالية أخرى بين السمات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والسمات المرتبطة بالالتزامات المالية. فعلى سبيل المثال:

(أ) يُعدّ التزاماً مالياً، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد الإلزامي من جانب المُصدِر مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي ثابت أو قابل للتحديد، أو الذي يمنح حامله الحق في مطالبة المُصدِر باسترداد الأداة في تاريخ معين أو بعده مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

(ب) تُعدّ الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في ردها إلى المُصدِر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ('أداة قابلة للرد) التزاماً مالياً، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وتُعدّ الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر يمكن أن يزيد أو يقل. ويعني وجود خيار لحامل الأداة يسمح له بردها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أن الأداة القابلة للرد تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. فعلى سبيل المثال، يمكن للصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحدد، وصناديق الأمانة الاستثمارية، وشركات التضامن، وبعض المنشآت التعاونية، أن تمنح حملة الوحدات فيها أو أعضاءها الحق في استرداد حصصهم في المُصدِر في أي وقت مقابل نقد، وهو ما ينتج عنه تصنيف حصص حملة الوحدات أو الأعضاء على أنها التزامات مالية، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وبالرغم من ذلك، فإن تصنيف الأدوات على أنها التزام مالي لا يمنع استخدام توصيفات مثل "صافي قيمة الأصول التي تُعزى إلى حملة الوحدات" و"التغير في صافي قيمة الأصول التي تُعزى إلى حملة الوحدات" في القوائم المالية للمنشأة التي ليس لديها حقوق ملكية مُساهم بها (مثل بعض الصناديق المشتركة وصناديق الأمانة الاستثمارية، انظر المثال التوضيحي ٧) أو استخدام إفصاح إضافي لإظهار أن مجموع حصص الأعضاء يتكون من بنود مثل الاحتياطيات التي تستوفي تعريف حقوق الملكية والأدوات القابلة للرد غير المستوفية له (انظر المثال التوضيحي ٨).

١٩ إذا لم يكن للمنشأة حق غير مشروط لتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسوية واجب تعاقدي، فإن الواجب يستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. فعلى سبيل المثال:

(أ) القيد على قدرة المنشأة على الوفاء بواجب تعاقدي، مثل عدم إمكانية الوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على تصديق سلطة نظامية للسداد، لا ينفي الواجب التعاقدي على المنشأة أو الحق التعاقدي لحامل الأداة بموجب الأداة.

(ب) الواجب التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه في الاسترداد يُعد التزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط لتجنب تقديم نقد أو أصل مالي آخر.

٢٠ الأداة المالية التي لا تُنشئ صراحةً واجباً تعاقدياً بتسليم نقد أو أصل مالي آخر قد تُنشئ واجباً بشكل غير مباشر من خلال أحكامها وشروطها. فعلى سبيل المثال:

(أ) قد تتضمن أداة مالية واجباً غير مالي يجب تسويته فقط إذا أخفقت المنشأة في أن تجري توزيعات أو أن تسترد الأداة. وإذا كانت المنشأة تستطيع تجنب نقل نقد أو أصل مالي آخر فقط من خلال تسوية الواجب غير المالي، فإن الأداة المالية تعد التزاماً مالياً.

(ب) تعد الأداة المالية التزاماً مالياً إذا كانت تشترط أن تسلم المنشأة عند التسوية إمّا:

(١) نقداً أو أصلاً مالياً آخراً؛ أو

(٢) أسهمها التي يتم تحديد أن قيمتها تزيد بشكل كبير عن قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وبرغم أن المنشأة ليس عليها واجب تعاقدي صريح بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل التسوية بالأسهم هي تلك التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أية حال، فإن حامل الأداة لديه من حيث الجوهر ضمان باستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار التسوية نقداً (انظر الفقرة ٢١).

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦(ب))

٢١ لا يعد العقد أداة حقوق ملكية لمجرد أنه قد ينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة. فقد يكون للمنشأة حق تعاقدي أو عليها واجب تعاقدي بأن تستلم أو تسلم عدداً من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بها التي تتغير بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق ملكية المنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها مساوية لمبلغ الحق أو الواجب التعاقدي. وقد يكون مثل هذا الحق أو الواجب التعاقدي بمبلغ ثابت أو بمبلغ يتغير جزئياً أو كلياً استجابة للتغيرات في متغير بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثل معدل فائدة أو سعر سلعة أو سعر أداة مالية). ويوجد مثالان على ذلك هما (أ) عقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تساوي في قيمتها ١٠٠ وحدة عملة[١] (ب) وعقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تساوي في قيمتها قيمة ١٠٠ أوقية من الذهب. ويُعدّ مثل هذا العقد التزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان يتوجب على المنشأة أو يمكنها تسويته بتسليم أدوات حقوق الملكية فيها. ولا يُعدّ العقد أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وبناءً عليه، فإن هذا العقد لا يدلل على وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

٢٢ باستثناء ما تم بيانه في الفقرة ٢٢أ، فإن العقد الذي ستقوم المنشأة بتسويته باستلام أو تسليم عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر يعد أداة حقوق ملكية. فعلى سبيل المثال، يُعدّ من أدوات حقوق الملكية خيارُ الأسهم المُصدر الذي يمنح الطرف المقابل الحق في شراء عدد ثابت من أسهم المنشأة بسعر ثابت أو بمبلغ أصلي ثابت منصوص عليه لسند. أمّا التغيرات في القيمة العادلة لعقد والتي تنشأ عن التقلبات في معدلات الفائدة في السوق التي لا تؤثر في المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم دفعها أو استلامها، أو عدد أدوات حقوق الملكية التي سيتم استلامها أو تسليمها، عند تسوية العقد، فإنها لا تحول دون أن يكون العقد أداة حقوق ملكية. وأي عوض يتم استلامه (مثل العلاوة التي يتم استلامها مقابل خيار أو إذن مكتوب على أسهم المنشأة) يُضاف مباشرةً إلى حقوق الملكية. وأي عوض يتم دفعه (مثل العلاوة التي يتم دفعها مقابل خيار تم شراؤه) يتم طرحه مباشرةً من حقوق الملكية. أمّا التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

٢٢أ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها من قبل المنشأة عند تسوية عقد تمثل أدوات مالية قابلة للرد تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو أدوات تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية وتحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦ج و١٦د، فإن العقد يُعدّ أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ويشمل هذا عقداً ستتم تسويته عن طريق استلام المنشأة أو تسليمها عدداً ثابتاً من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر.

٢٣ باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، فإن العقد الذي يتضمن واجباً على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر ينشئ التزاماً مالياً فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (على سبيل المثال، بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل أو بسعر ممارسة الخيار أو بمبلغ الاسترداد الآخر). وتكون هذه هي الحال نفسها حتى ولو كان العقد في حد ذاته أداة حقوق ملكية. ومن أمثلة ذلك وجود واجب على المنشأة بموجب عقد آجل بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد. ويتم إثبات الالتزام المالي بشكل أولي بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد، وتتم إعادة تصنيفه خارج حقوق الملكية. ويتم لاحقاً قياس الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا انقضى العقد بدون تسليم، فتتم إعادة تصنيف المبلغ الدفتري للالتزام المالي إلى حقوق الملكية. وينشأ عن الواجب التعاقدي على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها التزامٌ مالي فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان الواجب بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد (على سبيل المثال، خيار رد مكتوب يمنح الطرف المقابل الحق في بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ إن العقد الذي ستتم تسويته عن طريق تسليم المنشأة أو استلامها عدداً ثابتاً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر يُعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد للمنشاة بأن تسلم ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي يتم احتسابه بحيث يساوي قيمة ١٠٠ أوقية من الذهب.

---

[١] في هذا المعيار، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ 'وحدات العملة'.

أحكام التسوية المحتملة

٢٥ قد تتطلب أداة مالية من المنشأة أن تسلم نقداً أو أصلاً مالياً آخراً، أو أن تقوم بدلاً من ذلك بتسويتها بطريقة تجعلها التزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة (أو بناءً على نتائج ظروف غير مؤكدة) خارج نطاق سيطرة كلٍ من مصدر وحامل الأداة، مثل حدوث تغير في مؤشر لأسواق الأسهم، أو في مؤشر لأسعار المستهلك، أو في معدل الفائدة أو المتطلبات الضريبية، أو في الإيرادات المستقبلية للمُصدِر، أو في صافي الدخل، أو في نسبة الدين إلى حقوق الملكية. ولا يكون لمُصدِر مثل هذه الأداة الحق غير المشروط في تجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر (أو بدلاً من ذلك، تسويتها بطريقة تجعلها التزاماً مالياً). لذلك، فهي تُعد التزاماً مالياً على المُصدِر ما لم:

(أ) يكن الجزء من الحكم المتعلق بالتسوية المحتملة، الذي يمكن أن يتطلب التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بدلاً من ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) ليس واقعياً؛ أو

(ب) يكن المُصدر من الممكن مطالبته بتسوية الواجب نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بدلاً من ذلك تسويته بطريقة تجعله التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المُصدِر؛ أو

(ج) تحظ الأداة بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب.

خيارات التسوية

٢٦ عندما تمنح أداة مالية مشتقة أحد الأطراف إمكانية اختيار كيفية تسويتها (على سبيل المثال، يستطيع المصدر أو حامل الأداة اختيار التسوية بالصافي نقداً أو بمبادلة أسهم بالنقد)، فإنها تُعدّ أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً ما لم ينتج عن جميع بدائل التسوية أن تكون الأداة المالية المشتقة أداة حقوق ملكية.

٢٧ من أمثلة الأدوات المالية المشتقة التي بها خيار تسوية يمثل التزاماً مالياً، خيار أسهم يستطيع المصدر بموجبه أن يقرر التسوية بالصافي نقداً أو بمبادلة أسهمه مقابل النقد. وبالمثل، فإن بعض عقود شراء أو بيع بند غير مالي في مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تقع ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إمّا بتسليم بند غير مالي أو بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى (انظر الفقرات ٨-١٠). ومثل هذه العقود تُعدّ أصولاً مالية أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣٠-٣٥ والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

٢٨ يجب على مُصدر الأداة المالية غير المشتقة تقويم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن كلاً من التزام ومكون حقوق ملكية. ومثل هذه المكونات يجب تصنيفها بشكلٍ منفصل على أنها التزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.

٢٩ تُثبت المنشأة، بشكل منفصل، مكونات الأداة المالية التي (أ) تنشئ التزاماً مالياً على المنشأة والتي (ب) تمنح حامل الأداة خياراً بتحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، يُعد أداةً ماليةً مركبةً السندُ أو الأداةُ المشابهة القابلة للتحويل من قبل حاملها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة. ومن منظور المنشأة، فإن مثل هذه الأداة تتألف من مكونين: التزام مالي (ترتيب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر) وأداة حقوق ملكية (خيار استدعاء يمنح حامل الأداة الحق، لفترة زمنية محددة، في تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة). ويشبه الأثر الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة إلى حد كبير نفس أثر الإصدار المتزامن لأداة دين تتضمن شرطاً بالتسوية المبكرة مع إصدار أذونات لشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين بأذونات قابلة للفصل لشراء أسهم. ووفقاً لذلك، ففي كل الأحوال، تعرض المنشأة مكوني الالتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة مركزها المالي.

٣٠ لا يُعاد النظر في تصنيف مكوني الالتزام وحقوق الملكية للأداة القابلة للتحويل نتيجةً لحدوث تغير في احتمالية ممارسة خيار التحويل، حتى عندما يبدو أن ممارسة الخيار قد تكون لها ميزة اقتصادية لبعض حملة الأداة. فحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائماً بالطريقة التي يمكن توقعها لأن الآثار الضريبية، على سبيل المثال، الناتجة عن التحويل قد تختلف بين حملة الأدوات. وعلاوة على ذلك، فإن احتمالية التحويل ستتغير من وقتٍ لآخر. ويظل الواجب التعاقدي على المنشأة بأداء دفعات مستقبلية قائماً إلى أن يتم التخلص منه من خلال التحويل أو بلوغ أجل استحقاق الأداة أو حدوث نوع آخر من المعاملات.

٣١ يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ قياس الأصول المالية والالتزامات المالية. وأدوات حقوق الملكية هي أدوات تدلل على وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. وبناءً عليه، فعندما يتم تخصيص المبلغ الدفتري الأولي لأداة مالية مركبة إلى مكونيها من حقوق الملكية والالتزام، فإن مكون حقوق الملكية يُعيَّن له المبلغ المتبقي من القيمة العادلة للأداة ككل بعد أن يطرح منها المبلغ الذي يتم تحديده بشكل منفصل لمكون الالتزام. أمّا قيمة أية سمات مشتقة (مثل خيار الاستدعاء) مدمجة في الأداة المالية المركبة بخلاف مكون حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق ملكية) فيتم تضمينها في مكون الالتزام. ويكون مجموع المبالغ الدفترية التي تم تعيينها لمكوني الالتزام وحقوق الملكية، عند الإثبات الاولي، مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي ستتم نسبتها إلى الأداة ككل. ولا ينشأ أي مكسب أو خسارة عن الإثبات الأولي لمكونات الأداة بشكل منفصل.

٣٢ في ظل المنهج الموضح في الفقرة ٣١، فإن مُصدر سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية يقوم أولاً بتحديد المبلغ الدفتري لمكون الالتزام عن طريق قياس القيمة العادلة لالتزام مشابه (بما في ذلك أية سمات مشتقة مدمجة ليست حقوق ملكية) ليس له مكون حقوق ملكية مرتبط به. ثم يُحدَّد بعد ذلك المبلغ الدفتري لأداة حقوق الملكية المتمثلة في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية، عن طريق طرح القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة ككل.

أسهم الخزينة (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق ٣٦)

٣٣ **إذا قامت المنشأة بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيجب طرح تلك الأدوات ('أسهم الخزينة') من حقوق الملكية. ولا يجوز إثبات مكسب أو خسارة، ضمن الربح أو الخسارة، من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن للمنشأة أو أعضاء آخرين في المجموعة الموحدة اقتناء أسهم الخزينة تلك والاحتفاظ بها. ويجب إثبات العوض المدفوع أو المُستلم ضمن حقوق الملكية مباشرة.**

٣٣أ تدير بعض المنشآت، سواءً داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التي في الصندوق وتقوم بإثبات التزامات مالية بالمبالغ المقرر دفعها لهؤلاء المستثمرين. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة وتحتفظ تلك المنشآت بالبنود ذات الصلة بتلك الميزات. وبعض هذه الصناديق أو البنود ذات الصلة تتضمن أسهم خزينة خاصة بالمنشأة. وبالرغم من الفقرة ٣٣، يجوز للمنشأة أن تختار ألا تحسم من حق الملكية سهم الخزينة الموجود في مثل هذا الصندوق أو الذي يعد بنداً ذا صلة حينما، وفقط حينما، تقوم المنشأة بإعادة اقتناء أداة حق الملكية الخاصة بها لمثل هذه الأغراض. وبدلاً من ذلك، يجوز للمنشأة أن تختار الاستمرار في المحاسبة عن سهم الخزينة ذلك كحق ملكية والمحاسبة عن الأداة المعاد اقتناؤها كما لو كانت الأداة أصلاً مالياً وأن تقيسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويكون هذا الاختيار لا رجعة فيه ويتم على أساس كل أداة على حدة. ولأغراض هذا الاختيار، تشمل عقود التأمين عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

٣٤ يتم الإفصاح بشكلٍ منفصل عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ بها، إمّا في قائمة المركز المالي أو ضمن الإيضاحات، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية". وتقدم المنشأة إفصاحاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" إذا أعادت المنشأة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذات علاقة.

الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق ٣٧)

٣٥ **يجب إثبات الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكون يُعد التزاماً مالياً، على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. ويجب على المنشأة أن تثبت مباشرة ضمن حقوق الملكية التوزيعات على حملة أداة حقوق الملكية. وتجب المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق ملكية على أنها حسم من حقوق الملكية.**

٣٥أ تجب المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على حملة أداة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

٣٦ إن تصنيف أداة مالية على أنها التزام مالي أو أداة حقوق ملكية هو الذي يحدد ما إذا كانت الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة يتم إثباتها على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. وعليه، فإن مدفوعات توزيعات الأرباح على الأسهم التي يتم إثباتها بكاملها على أنها التزامات يتم إثباتها على أنها مصروف بنفس طريقة إثبات فائدة على سند. وبالمثل، فإن المكاسب والخسائر المرتبطة بعمليات استرداد أو عمليات إعادة تمويل الالتزامات المالية يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، في حين أن عمليات استرداد أو عمليات إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية يتم إثباتها على أنها تغيرات في حقوق الملكية. أمّا التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

٣٧ تتكبد المنشأة عادة تكاليف متنوعة عند إصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تتضمن تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين والمستشارين المهنيين الآخرين، وتكاليف الطباعة ورسوم الدمغة. وتتم المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق الملكية على أنها حسم من حقوق الملكية طالما كانت تكاليف إضافية يمكن عزوها مباشرةً إلى معاملة حقوق الملكية التي لولاها لكان سيتم تجنبها. أمّا تكاليف معاملة حقوق الملكية التي يتم التخلي عنها فيتم إثباتها على أنها مصروف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملة التي تتعلق بإصدار أداة مالية مركبة إلى مكوني الالتزام وحقوق الملكية للأداة بما يتناسب مع تخصيص المتحصلات. ويتم تخصيص تكاليف المعاملة التي تتعلق بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة (على سبيل المثال، تكاليف طرح بعض الأسهم للاكتتاب وإدراج أسهم أخرى في سوق للأسهم وذلك في وقت متزامن) إلى تلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٣٩ يتم الإفصاح بشكل منفصل، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١، عن مبلغ تكاليف المعاملة التي تتم المحاسبة عنها على أنها حسم من حقوق الملكية في الفترة.

٤٠ يمكن عرض توزيعات الأرباح، المصنفة على أنها مصروف، في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر إمّا مع الفائدة على الالتزامات الأخرى أو على أنها بند منفصل. وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، فإن الإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح يخضع لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧. وفي بعض الحالات، وبسبب الفروقات بين الفائدة وتوزيعات الأرباح فيما يتعلق بأمور مثل إمكانية الحسم لأغراض الضريبة، فإنه يستحسن الإفصاح عنها بشكلٍ منفصل في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وتتم الإفصاحات عن الآثار الضريبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

٤١ يتم إثبات المكاسب والخسائر المتعلقة بالتغيرات في المبلغ الدفتري لالتزام مالي على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة حتى عندما تكون متعلقة بأداة تتضمن حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة في مقابل نقد أو أصل مالي آخر (انظر الفقرة ١٨(ب)). وبموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١، فإن المنشأة تعرض، بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة عندما يكون ذلك ملائماً لتوضيح أداء المنشأة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣٨أ-٣٨و، وفقرة إرشادات التطبيق ٣٩)

٤٢ **يجب إجراء مقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي فقط في الحالات الآتية:**

(أ) عندما يكون للمنشأة، في الوقت الحاضر، حق واجب النفاذ نظاماً في مقاصة المبالغ المثبتة؛

(ب) عندما تنوي المنشأة إمّا التسوية على أساسٍ صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن.

عند المحاسبة عن نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فلا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين الأصل المنقول والالتزام المرتبط به (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الفقرة ٣/٢/٢٢).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساسٍ صافٍ عندما يعكس القيام بذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافٍ واحدٍ وتنوي القيام بذلك، فإنها، في الواقع، يكون لها أصل مالي واحد فقط أو عليها التزام مالي واحد فقط. وفي حالات أخرى، يتم عرض الأصول المالية

والالتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضها وبشكلٍ يتسق مع خصائصها على أنها موارد للمنشأة أو واجبات عليها. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ١٣ب -١٣هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ للأدوات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٤ إن إجراء مقاصة بين أصل مالي مثبت والتزام مالي مثبت وعرض صافي المبلغ يختلف عن إلغاء إثبات أصل مالي أو التزام مالي. ففي حين أن المقاصة لا ينشأ عنها إثبات مكسب أو خسارة، فإن إلغاء إثبات أداة مالية لا ينتج عنه فقط محو البند المُثبت سابقاً من قائمة المركز المالي، وإنما قد يؤدي أيضاً إلى إثبات مكسب أو خسارة.

٤٥ الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي للمدين، بموجب عقد أو خلافه، في تسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن، أو إزالته بأية صورة أخرى، عن طريق استخدام مبلغ مستحق على الدائن لتخفيض ذلك المبلغ. وقد يكون للمدين في حالات غير عادية حق نظامي في استخدام مبلغ مستحق من طرف ثالث لتخفيض المبلغ المستحق للدائن شريطة أن يكون هناك اتفاق بين الأطراف الثلاثة يحدد بشكل واضح حق المدين في إجراء مقاصة. ونظراً لأن الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي، فإن الشروط التي تدعم الحق قد تتفاوت من سلطة قانونية إلى أخرى فضلاً عن أنه يلزم أن تؤخذ في الحسبان الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

٤٦ يؤثر وجود حق واجب النفاذ للمقاصة بين أصل مالي والتزام مالي على الحقوق والواجبات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي، وقد يؤثر على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية ومخاطر السيولة. ومع ذلك، فإن وجود الحق في حد ذاته ليس أساساً كافياً للمقاصة. وفي حالة عدم وجود نية لممارسة الحق أو التسوية بشكل متزامن، فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا يتأثران. وعندما تنوي المنشأة ممارسة الحق أو التسوية بشكل متزامن، فإن عرض الأصل والالتزام على أساس صافٍ يعكس بشكل أكثر مناسبة مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، وكذلك المخاطر التي تتعرض لها تلك التدفقات النقدية. ولا تُعد نية أحد الطرفين أوكلاهما في التسوية على أساسٍ صافٍ دون وجود الحق القانوني للقيام بذلك كافية لتبرير المقاصة لأن الحقوق والواجبات المرتبطة بأصل مالي بعينه والتزام مالي بعينه تظل دون تغيير.

٤٧ قد تتأثر نوايا المنشأة فيما يتعلق بتسوية أصول والتزامات معينة بممارسات عملها العادية ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من قدرتها على التسوية بالصافي أو التسوية بشكل متزامن. وعندما يكون للمنشأة حق في المقاصة، ولكنها لا تنوي التسوية بالصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن، يتم الإفصاح عن أثر الحق على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفقاً للفقرة ٣٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٨ قد تحدث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين، على سبيل المثال، من خلال عمل غرفة مقاصة في سوق مالية منظمة أو بمبادلتهما وجهاً لوجه. وفي هذه الحالات، تكون التدفقات النقدية معادلة في الواقع لمبلغٍ صافٍ واحد ولا يكون هناك تعرض لمخاطر ائتمانية أو مخاطر سيولة. وفي حالات أخرى، يمكن للمنشأة تسوية أداتين عن طريق استلام ودفع مبلغين منفصلين، وتصبح معرضة لمخاطر ائتمانية فيما يخص كامل مبلغ الأصل أو معرضة لمخاطر سيولة فيما يخص كامل مبلغ الالتزام. وقد تكون مثل هذه التعرضات للمخاطر كبيرة حتى ولو كانت لفترة قصيرة نسبياً. وبناءً عليه، يُعالَج تحقيق أصل مالي وتسوية التزام مالي على أنهما متزامنان فقط عندما تحدث المعاملتان في اللحظة نفسها.

٤٩ بشكلٍ عام، لا تكون الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ مستوفاة وعادةً ما تكون المقاصة غير مناسبة عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية مختلفة لمحاكاة سمات أداة مالية واحدة (أداة مصطنعة)؛ أو

(ب) تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الأساسية (على سبيل المثال، الأصول والالتزامات في محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى) ولكنها تتضمن أطرافاً مقابلة مختلفة؛ أو

(ج) يتم رهن الاصول المالية أو الأصول الأخرى كضمان مقابل الالتزامات المالية غير الخاضعة لحق الرجوع؛ أو

(د) يقوم مدين بتجنيب أصول مالية في صندوق أمانة استثماري بغرض الوفاء بواجب دون أن يكون الدائن قد قبل بتلك الأصول لتسوية الواجب (على سبيل المثال، ترتيب صندوق لسداد الدين)؛ أو

(هـ) يتوقع أن يتم استرداد الواجبات التي تم تكبدها نتيجة لأحداث نشأت عنها خسائر، ويكون ذلك الاسترداد من طرف ثالث بناءً على مطالبة يتم تقديمها بموجب عقد تأمين.

٥٠ قد تدخل المنشأة التي تباشر عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في "ترتيب معاوضة رئيسي" مع ذلك الطرف المقابل. وتنص مثل هذه الاتفاقية على تسوية واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التعثر في السداد بموجب أي عقد من العقود أو في حالة إنهائه. وتستخدم المؤسسات المالية هذه الترتيبات عادةً لتوفير الحماية من الخسارة في حالة الإفلاس أو الظروف الأخرى التي ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بواجباته. وينشأ عادةً عن ترتيب المعاوضة الرئيسي حق في المقاصة يصبح واجب النفاذ ويؤثر على تحقق أو تسوية أصول مالية والتزامات مالية بعينها فقط بعد حالة تعثر في السداد أو في حالات أخرى غير متوقع نشأتها في السياق العادي للأعمال. ولا يوفر ترتيب المعاوضة الرئيسي أساساً للمقاصة ما لم يتم استيفاء كلا الضابطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا تتم المقاصة بين أصول مالية والتزامات مالية خاضعة لترتيب معاوضة رئيسي، يتم الإفصاح عن أثر الترتيب على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفقاً للفقرة ٣٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٥١-٩٥ [حذفت]

تاريخ السريان والتحول

٩٦ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسْمَح بالتطبيق الأسبق. ولا يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ ما لم تكن تطبق أيضاً المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)، بما في ذلك التعديلات الصادرة في مارس ٢٠٠٤. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٦أ تطلَّب الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في فبراير ٢٠٠٨، أن يتم تصنيف الأدوات المالية التي تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج أو ١٦د على أنها أداة حقوق ملكية، وعدَّل الفقرات ١١ و١٦ و١٧-١٩ و٢٢ و٢٣ و٢٥ وفقرات إرشادات التطبيق ١٣ و١٤ و٢٧، وأدرج الفقرات ١٦أ-١٦و، و٢٢أ، و٩٦ب، و٩٦ج، و٩٧ج، وفقرات إرشادات التطبيق ١٤أ- ١٤ك وفقرة إرشادات التطبيق ٢٩أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التغييرات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات الصلة على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ في الوقت نفسه.

٩٦ب أدخل الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" استثناءً محدود النطاق؛ ولذلك لا يجوز للمنشأة تطبيق الاستثناء بالقياس المنطقي.

٩٦ج يجب أن يقتصر تصنيف الأدوات بموجب هذا الاستثناء على المحاسبة عن مثل هذه الأداة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولا يجوز النظر إلى الأداة على أنها أداة حقوق ملكية بموجب إرشادات أخرى، على سبيل المثال المعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

٩٧ يجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي.

٩٧أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٩٧ب حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٤(ج). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب أيضاً تطبيق التعديل لتلك الفترة الأسبق. ومع ذلك، لا ينطبق التعديل على العوض المحتمل الذي نشأ عن تجميع أعمال له تاريخ استحواذ يسبق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذا العوض وفقاً للفقرات ٦٥أ-٦٥هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المعدل في ٢٠١٠).

٩٧ج عند تطبيق التعديلات الموضحة في الفقرة ٩٦أ، فإن المنشأة مطالبة بفصل الأداة المالية المركبة التي تتضمن واجباً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية إلى مكوني التزام وحقوق ملكية منفصلين. وإذا كان مكون الالتزام لم يعد قائماً، فإن التطبيق بأثر رجعي لتلك التعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ سينطوي على فصل مكونين لحقوق الملكية. وسيكون المكون الأول ضمن الأرباح المبقاة ويمثل الفائدة المتراكمة المتجمعة على مكون الالتزام. ويمثل المكون الآخر مكون حقوق الملكية الأصلي. ولذلك، لا يلزم أن تفصل المنشأة هذين المكونين إذا لم يعد مكون الالتزام قائماً في تاريخ تطبيق التعديلات.

٩٧د تم تعديل الفقرة ٤ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق لتلك الفترة الأسبق التعديلات على الفقرة ٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والفقرة ١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ والفقرة ١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣١ الصادر في مايو ٢٠٠٨. ويُسمح للمنشأة بتطبيق التعديل بأثر مستقبلي.

٩٧هـ تم تعديل الفقرتين ١١ و١٦ بموجب الإصدار "تصنيف إصدارات حقوق الأولوية"، الصادر في أكتوبر ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ فبراير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧و [حُذفت]

٩٧ز تم تعديل الفقرة ٩٧ب بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠١٠. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

٩٧ح [حُذفت]

٩٧ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٤(أ) وفقرة إرشادات التطبيق ٢٩. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٩٧ي عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ١١ وعدل الفقرة ٢٣ وفقرة إرشادات التطبيق ٣١. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٩٧ك عدّل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٩٧ل حذف الإصدار "المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢)، الصادر في ديسمبر ٢٠١١، فقرة إرشادات التطبيق ٣٨ وأضاف فقرات إرشادات التطبيق ٣٨أ-٣٨و. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات من تاريخ أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة ويجب عليها أيضاً تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الإصدار "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) الصادر في ديسمبر ٢٠١١.

٩٧م عدّل الإصدار "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، الصادر في ديسمبر ٢٠١١، الفقرة ٤٣ عن طريق مطالبة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ١٣ب-١٣هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ للأصول المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ وللفترات الأولية ضمن تلك الفترات السنوية. ويجب على المنشأة أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا التعديل بأثر رجعي.

٩٧ن عدّلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرات ٣٥ و٣٧ و٣٩ وأضافت الفقرة ٣٥أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية

والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧س عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٤. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق للإصدار "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أيضاً أن تطبق جميع التعديلات الواردة في الإصدار "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٩٧ع [حُذفت]

٩٧ف عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، فقرة إرشادات التطبيق ٢١. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٩٧ص عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، ٤، ٨، ١٢، ٢٣، ٣١، ٤٢، ٩٦ج، وفقرتي إرشادات التطبيق ٢ وإرشادات التطبيق ٣٠ وحذف الفقرات ٩٧و، ٩٧ح، ٩٧ع. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٩٧ق عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصادر في يناير ٢٠١٦، فقرتي إرشادات التطبيق ٩ وإرشادات التطبيق ١٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٩٧ر عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٤ وفقرتي إرشادات التطبيق ٨ وإرشادات التطبيق ٣٦، وأضاف الفقرة ٣٣أ. وعدَّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

سحب الإصدارات الأخرى

٩٨ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" المنقح في ٢٠٠٠.[٢]

٩٩ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٥ "تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية المحتملة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٦ "رأس المال المُساهم به – أدوات حقوق الملكية، في المنشأة، المُعاد اقتناؤها (أسهم الخزينة)"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٧ "حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق ملكية".

١٠٠ يسحب هذا المعيار مسودة تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة م٣٤ "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق القابلة للاسترداد من قبل حاملها"

[٢] في أغسطس ٢٠٠٥، نقل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

ملحق

إرشادات التطبيق

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

إ/ت ١ يوضح ملحق إرشادات التطبيق هذا تطبيق جوانب معينه من المعيار.

إ/ت ٢ لا يتناول المعيار إثبات أو قياس الأدوات المالية. فقد تم تحديد متطلبات إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التعريفات (الفقرات ١١-١٤)

الأصول المالية والالتزامات المالية

إ/ت ٣ العملة (النقد) هي أصل مالي لأنها تمثل وسيلة التبادل ولذلك فهي الأساس الذي يتم بناءً عليه قياس جميع المعاملات وإثباتها في القوائم المالية. وتعد الوديعة النقدية في بنك أو مؤسسة مالية مشابهة أصلاً مالياً لأنها تمثل الحق التعاقدي للمودع في الحصول على نقد من تلك المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مالية مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن سداداً لالتزام مالي.

إ/ت ٤ من الأمثلة الشائعة على الأصول المالية التي تمثل حقاً تعاقدياً في استلام نقد في المستقبل والالتزامات المالية المقابلة التي تمثل واجباً تعاقدياً بتسليم نقد في المستقبل، ما يلي:

(أ) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين ومستحقة السداد للدائنين التجاريين؛

(ب) أوراق القبض وأوراق الدفع؛

(ج) القروض مستحقة التحصيل ومستحقة السداد؛

(د) السندات مستحقة التحصيل ومستحقة السداد.

وفي كل حالة، يقابل الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام (أو واجبه بدفع) نقد واجب الطرف الآخر بالدفع (أو حقه في الاستلام).

إ/ت ٥ نوع آخر من الأدوات المالية هو ذلك الذي تكون فيه المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التنازل عنها أداة مالية بخلاف النقد. ومثال ذلك، ورقة دفع في سندات حكومية تمنح حاملها الحق التعاقدي في استلام، وتُرتّب على المُصدر الواجب التعاقدي بتقديم، سندات حكومية، وليس نقداً. والسندات هي أصول مالية لأنها تمثل واجبات على الحكومة المصدرة بدفع نقد. وبناءً عليه، فإن الورقة هي أصل مالي لحاملها والتزام مالي على مُصدرها.

إ/ت ٦ في العادة، تزود أدوات الدين "المستديمة" (مثل السندات "المستديمة" وأوراق الدين وأوراق الدفع الرأسمالية غير المضمونة) حاملها بالحق التعاقدي في استلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ ثابتة ممتدة لفترة مستقبلية غير محددة، إمّا بدون حق في استعادة المبلغ الأصلي أو مع حق في استعادة المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعل الاستعادة غير مرجحة بدرجة كبيرة أو بعيدة جداً في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها أداء مدفوعات سنوية مستديمة تساوي معدل فائدة منصوص عليه بواقع ٨% يطبق على مبلغ اسمي أو على مبلغ أصلي قدره ١٠٠٠ وحدة عملة[٣]. وعلى فرض أن سعر الفائدة في السوق للأداة عند إصدارها هو ٨%، فإن المُصدر يتحمل واجباً تعاقدياً بأداء سلسلة من دفعات الفائدة المستقبلية لها قيمة عادلة (قيمة حالية) تبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة عند الإثبات الأولي. ويكون لحامل الأداة ومُصدرها أصل مالي والتزام مالي، على التوالي.

[٣] في هذه الإرشادات، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ 'وحدات العملة'.

إ/ت ٧ الحق التعاقدي أو الواجب التعاقدي باستلام أو تسليم أو تبادل أدوات مالية هو في حد ذاته أداة مالية. وتستوفي سلسلة الحقوق التعاقدية أو الواجبات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى استلام أو دفع نقد أو اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

إ/ت ٨ قد تكون القدرة على ممارسة حق تعاقدي أو المطالبة بالوفاء بواجب تعاقدي مطلقة أو قد تكون متوقفة على وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، الضمان المالي هو حق تعاقدي للمقرض باستلام نقد من الضامن، وهو واجب تعاقدي مقابل على الضامن بالدفع إلى المقرض، إذا تعثر المقترض في السداد. ويوجد الحق التعاقدي والواجب التعاقدي بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (تحمّل الضمان)، حتى لو كانت قدرة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب أن يؤدي الضامن واجبه يتوقف كلاهما على تصرف مستقبلي يتمثل في تعثر المقترض في السداد. ويستوفي الحق والواجب المحتملين تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، حتى ولو كانت مثل هذه الأصول والالتزامات لا يتم إثباتها دائماً في القوائم المالية. وقد تكون بعض هذه الحقوق والواجبات المحتملة عقوداً تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

إ/ت ٩ ينشئ عقد الإيجار عادةً حقاً للمؤجر باستلام، وواجباً على المستأجر بدفع، سلسلة دفعات تشبه إلى حد كبير المدفوعات المختلطة من المبلغ الأصلي والفائدة بموجب اتفاقية قرض. ويحاسب المؤجر عن استثماره في المبلغ مستحق التحصيل بموجب عقد الإيجار التمويلي وليس عن الأصل ذاته محل العقد الخاضع لعقد الإيجار التمويلي. وعليه، يَعُدّ المؤجر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية. وبموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، لا يثبت المؤجر حقه في استلام دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي. ويستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل ذاته محل العقد وليس عن أي مبلغ مستحق التحصيل في المستقبل بموجب العقد. ووفقاً لذلك، فإن المؤجر لا يَعُدّ عقد الإيجار التشغيلي أداة مالية، باستثناء ما يتعلق بالدفعات الفردية المستحقة وواجبة الدفع حالياً بواسطة المستأجر.

إ/ت ١٠ الأصول المادية (مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات)، وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) ليست أصولاً مالية. والسيطرة على هذه الأصول المادية وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة تهيئ فرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تنشئ حقاً قائماً في استلام نقد أو أصل مالي آخر.

إ/ت ١١ الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدماً) التي تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية لها هي استلام بضائع أو تلقي خدمات، بدلاً من الحق في استلام نقد أو أصل مالي آخر، ليست أصولاً مالية. وبالمثل، فإن بنوداً مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم واجبات الضمانات ليست التزامات مالية، نظراً لأن التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو تسليم بضائع وتقديم خدمات وليس التزاماً تعاقدياً بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

إ/ت ١٢ الالتزامات أو الأصول التي ليست تعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ نتيجةً للمتطلبات النظامية التي تفرضها الحكومات) لا تعد التزامات مالية أو أصولاً مالية. وقد تم تناول المحاسبة عن ضرائب الدخل في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢. وبالمثل، فإن الواجبات الضمنية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، لا تنشأ عن عقود وهي ليست التزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

إ/ت ١٣ تشمل أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير القابلة للرد، وبعض الأدوات القابلة للرد (انظر الفقرتين ١٦أ و١٦ب)، وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (انظر الفقرتين ١٦ج و١٦د)، وبعض أنواع الأسهم الممتازة (انظر فقرتي إرشادات التطبيق ٢٥ وإرشادات التطبيق ٢٦)، والأذونات أو خيارات الاستدعاء المكتوبة التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للرد في المنشأة المصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وواجب المنشأة بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر هو أداة حقوق ملكية للمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا العقد يتضمن واجباً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر (بخلاف عقد مصنف على أنه حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د)، فإنه ينشئ أيضاً التزاماً فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (انظر فقرة إرشادات التطبيق ٢٧(أ)). ويتحمل مُصدر الأسهم العادية غير القابلة للرد التزاماً عندما يتصرف رسمياً لإجراء توزيع ويصبح ملزماً قانونًا أمام المساهمين بالقيام بذلك. وقد يكون هذا هو الحال بعد الإعلان عن توزيع أرباح أو عند تصفية المنشأة بحيث تصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالالتزامات واجبة التوزيع على المساهمين.

إ/ت ١٤ خيار الاستدعاء الذي يتم شراؤه أو أي عقد آخر مشابه تقتنيه المنشأة ويعطيها الحق في إعادة اقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل تسليم مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر ليس أصلاً مالياً للمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). وبدلاً من ذلك، فإن أي عوض يُدفع مقابل هذا العقد يتم طرحه من حقوق الملكية.

فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى (الفقرتان ١٦أ(ب) و١٦ج(ب))

إ/ت ١٤أ من بين السمات المذكورة في الفقرتين ١٦أ و١٦ج أن تقع الأداة المالية ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى.

إ/ت ١٤ب عند تحديد ما إذا كانت الأداة تقع ضمن الفئة التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى، فإن المنشأة تقوم بتقويم المطالبة بموجب الأداة عند التصفية كما لو كانت ستقوم بالتصفية في التاريخ الذي تقوم فيه بتصنيف الأداة. ويجب على المنشأة إعادة تقييم التصنيف إذا كان هناك تغير في الظروف ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بإصدار أو استرداد أداة مالية أخرى، فقد يؤثر هذا على ما إذا كانت الأداة المعنية تقع ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى.

إ/ت ١٤ج الأداة التي لها حق أولوية عند تصفية المنشأة ليست أداة لها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة. فعلى سبيل المثال، يكون للأداة حق أولوية عند التصفية إذا كانت تخول حاملها الحق في الحصول على توزيعات أرباح ثابتة عند التصفية، إضافة إلى حصة من صافي أصول المنشأة، في حين أن الأدوات الأخرى الواقعة ضمن الفئة التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى ولها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة لا يكون لها نفس الحق عند التصفية.

إ/ت ١٤د إذا كان للمنشأة فئة واحدة فقط من الأدوات المالية، فإن هذه الفئة يجب أن تُعالج كما لو كانت فئة تالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى.

مجموع التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمرها (الفقرة ١٦ أ (هـ))

إ/ت ١٤هـ مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة على مدى عمرها يجب أن يكون مستنداً بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة. ويجب قياس الربح أو الخسارة والتغير في صافي الأصول المثبتة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

المعاملات التي يدخل فيها حامل أداة بصفة أخرى خلاف أنه مالك للمنشأة (الفقرتان ١٦أ و١٦ج)

إ/ت ١٤و الحامل لأداة مالية قابلة للرد أو أداة تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية قد يدخل في معاملات مع المنشأة بصفة أخرى خلاف أنه أحد الملاك. فعلى سبيل المثال، قد يكون حامل الأداة موظفاً أيضاً في المنشأة. ووحدها التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية للأداة التي تتعلق بحامل الأداة بصفته أحد ملاك المنشأة هي التي يجب أخذها في الحسبان عند تقييم ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج.

إ/ت ١٤ز ومثال ذلك، شركة التضامن المحدودة التي يكون فيها شركاء موصون وشركاء متضامنون. فقد يوفر بعض الشركاء المتضامنين ضماناً للمنشأة وقد يتم مكافأتهم مقابل توفير ذلك الضمان. وفي مثل هذه الحالات، فإن الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة تتعلق بحملة الأداة بصفتهم ضامنين وليس بصفتهم ملاكاً للمنشأة. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة لن تؤدي إلى اعتبار أن الشركاء المتضامنين يلون في استحقاقاتهم الشركاء الموصين، وسيتم تجاهلها عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات شركة التضامن المحدودة وأدوات شركة التضامن العامة متطابقة.

إ/ت ١٤ح مثال آخر هو ترتيب المشاركة في الربح أو الخسارة الذي يخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس الخدمات المقدمة أو الأعمال المتولدة خلال السنوات الحالية والسنوات السابقة. وتُعد مثل هذه الترتيبات معاملات مع حملة الأدوات بصفتهم غير ملاكاً ولا يجوز أخذها في الحسبان عند تقييم السمات المذكورة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج. وفي المقابل، فإن ترتيبات المشاركة في الربح أو الخسارة التي تخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس المبلغ الاسمي لأدواتهم مقارنة بغيرهم في الفئة تمثل معاملات مع حملة الأدوات بصفتهم ملاكاً وينبغي أخذها في الحسبان عند تقييم السمات المذكورة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج.

إ/ت ١٤ط التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية لمعاملة بين حامل الأداة (بصفته غير مالك) والمنشأة المُصدِرة يجب أن تكون مشابهة لمعاملة مكافئة من المعاملات التي قد تحدث بين طرف غير حامل لأداة والمنشأة المصدرة.

عدم وجود أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر لهما تدفقات نقدية إجمالية ويحددان أو يقيدان بشكلٍ كبير العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتين ١٦ب و١٦د)

إ/ت ١٤ي يُشترط لتصنيف الأداة المالية، التي تستوفي لولا تحقق هذا الشرط الضوابط الواردة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج، على أنها حق ملكية ألا يكون للمنشأة أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر (أ) يستند مجموع تدفقاته النقدية بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة، (ب) ويؤثر في العائد المتبقي، بتقييده أو تحديده بشكلٍ كبير. ومن غير المرجح أن تمنع الأدوات الآتية الأدوات الأخرى التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج من أن تُصنَّف على أنها حقوق ملكية، وذلك عندما يتم الدخول في الأدوات الآتية بشروط تجارية عادية مع أطراف غير ذات علاقة:

(أ) الأدوات التي يستند مجموع تدفقاتها النقدية بشكل كبير إلى أصول محددة للمنشأة.

(ب) الأدوات التي يستند مجموع تدفقاتها النقدية بشكل كبير إلى نسبة مئوية من الإيرادات.

(ج) العقود المصممة لمكافأة موظفين بصفتهم الفردية على الخدمات المقدمة للمنشأة.

(د) العقود التي تتطلب دفع نسبة مئوية ضئيلة من الربح مقابل الخدمات المقدمة أو البضائع الموردَّة.

الأدوات المالية المشتقة

إ/ت ١٥ تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية والعقود المستقبلية والعقود الآجلة ومقايضات معدلات الفائدة ومقايضات العملات). وتستوفي الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وهي، وفقاً لذلك، تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

إ/ت ١٦ تنشئ الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وواجبات يتمثل تأثيرها في نقل واحد أو أكثر من المخاطر الملازمة للأداة المالية الأساسية ذات الصلة إلى أطراف الأداة. وتمنح الأدوات المالية المشتقة عند نشأتها أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية، أو تُرتِّب واجباً تعاقدياً بتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بشروط يحتمل أن تكون غير مواتية. ومع ذلك، فهي لا ينتج عنها، عموماً[٤]، نقل الأداة المالية الأساسية ذات الصلة عند نشأة العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند حلول أجل استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والواجب بإجراء التبادل. ونظراً لأن شروط التبادل يتم تحديدها عند نشأة الأداة المالية المشتقة، فإن تلك الشروط تصبح إمّا مواتية أو غير مواتية مع تغير الأسعار في الأسواق المالية.

إ/ت ١٧ يعطي خيار البيع أو الشراء لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية (أي أدوات مالية بخلاف أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة) حامله حقاً في أن يحصل على منافع اقتصادية مستقبلية محتملة مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية محل العقد. وعلى العكس من ذلك، يتحمل كاتب الخيار واجباً بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو بتحمل خسائر محتملة لمنافع اقتصادية مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية محل العقد. ويستوفي الحق التعاقدي لحامل الأداة والواجب على كاتبها تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، على التوالي. وقد تكون الأداة المالية التي هي محل عقد الخيار أيَّ أصل مالي، بما في ذلك الأسهم في المنشآت الأخرى والأدوات التي تحمل فائدة. وقد يتطلب الخيار من كاتبه إصدار أداة دين، بدلاً من نقل أصل مالي، ولكن الأداة التي هي محل الخيار ستشكل أصلاً مالياً لحامل الأداة إذا تمت ممارسة الخيار. ويُعد حق حامل الخيار في مبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية، وواجب كاتب الخيار بمبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية، متمايزين بذاتهما عن الأصل المالي الذي هو محل الخيار والذي سيتم تبادله عند ممارسة الخيار. ولا تتأثر طبيعة حق حامل الخيار وواجب كاتبه باحتمالية ممارسة الخيار.

---

[٤] هذا صحيح لمعظم، ولكن ليس لكل، الأدوات المشتقة، مثلاً في بعض مقايضات معدلات الفائدة بين العملات يتم تبادل المبلغ الأصلي عند نشأة الأداة المشتقة (ويعاد تبادله عند حلول أجل الاستحقاق).

إ/ت ١٨ من الأمثلة الأخرى على الأدوات المالية المشتقة، العقد الآجل الذي ستتم تسويته في غضون ستة أشهر والذي يقدم فيه أحد الطرفين (المشتري) وعوداً بتقديم ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة نقداً مقابل ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت، ويقدم الطرف الآخر (البائع) وعوداً بتقديم ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت مقابل ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة نقداً. وخلال الأشهر الستة، سيكون لكلا الطرفين حق تعاقدي وسيكون عليهما واجب تعاقدي بتبادل أدوات مالية. فإذا ارتفع سعر السوق للسندات الحكومية فوق ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة، فإن الشروط ستكون مواتية للمشتري وغير مواتية البائع، وإذا انخفض سعر السوق تحت ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة، ينعكس الأثر السابق. ويكون للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الذي بموجب خيار استدعاء محتفظ به وواجب تعاقدي (التزام مالي) مشابه للواجب الذي بموجب خيار رد مكتوب؛ ويكون للبائع حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الذي بموجب خيار رد محتفظ به وواجب تعاقدي (التزام مالي) مشابه للواجب الذي بموجب خيار استدعاء مكتوب. وكما هو شأن الخيارات، فإن هذه الحقوق والواجبات التعاقدية تشكل أصولا مالية والتزامات مالية منفصلة ومتمايزة بذاتها عن الأدوات المالية محل العقود (السندات والنقد اللذان سيتم تبادلهما). وعلى كلا طرفي العقد الآجل واجب بالأداء في الوقت المتفق عليه، في حين أن الأداء بموجب عقد الخيار يحدث فقط إذا اختار حامل الخيار ممارسته.

إ/ت ١٩ تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الأخرى حقاً أو واجباً بإجراء تبادل في المستقبل، بما في ذلك عقود مقايضة معدلات الفائدة ومقايضة العملة، وعقود الحد الأعلى وعقود الطوق وعقود الحد الأدنى لمعدلات الفائدة، والتعهدات بتقديم القروض، وتسهيلات إصدار الأوراق التجارية وخطابات الاعتماد. ويمكن النظر إلى عقد مقايضة معدل فائدة على أنه نوع من العقود الآجلة التي تتفق فيها الأطراف على القيام بسلسلة من تبادلات المبالغ النقدية في المستقبل، ويُحتسب أحد المبالغ بالرجوع إلى معدل فائدة معوم ويُحتسب المبلغ الآخر بالرجوع إلى معدل فائدة ثابت. والعقود المستقبلية هي نوع آخر من العقود الآجلة، تختلف بشكل أساسي في أن العقود تكون ذات نمط موحد ويتم تداولها في البورصة.

عقود شراء أو بيع بنود غير مالية (الفقرات ٨-١٠)

إ/ت ٢٠ لا تستوفي عقود شراء أو بيع البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام أصل غير مالي أو تلقي خدمة، والواجب المقابل لذلك على الطرف الآخر لا ينشئ حقاً أو واجباً قائماً لأي من الطرفين في استلام أو تقديم أو تبادل أصل مالي. فعلى سبيل المثال، العقود التي تنص على التسوية فقط باستلام أو تسليم بند غير مالي (مثل خيار أو عقد مستقبلي أو آجل على فضة) ليست أدوات مالية. والعديد من عقود السلع هي من هذا النوع. فبعضها يكون موحداً في شكله ويتم تداوله في أسواق منظمة، إلى حد كبير بنفس الطريقة التي يتم بها تداول بعض الأدوات المالية المشتقة. فعلى سبيل المثال، قد يتم شراء وبيع عقد مستقبلي لسلعة بسهولة مقابل نقد، لأن السلعة مدرجة للتداول في بورصة وقد يتم تداولها مرات عديدة. وبالرغم من ذلك، فإن الأطراف التي تشتري وتبيع العقد تتداول، في الواقع، السلعة محل العقد. وإمكانية شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد، والسهولة التي يمكن أن يتم شراؤه أو بيعه بها، وإمكانية التفاوض على تسوية نقدية للواجب الذي يقضي باستلام أو تسليم السلعة لا يغير الطابع الأساسي للعقد بطريقة تنشئ أداة مالية. ومع ذلك، فإن بعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو بتبادل أدوات مالية، أو التي يمكن فيها تحويل البند غير المالي بسهولة إلى نقد، تقع ضمن نطاق المعيار كما لو كانت أدوات مالية (انظر الفقرة ٨).

إ/ت ٢١ باستثناء ما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، فإن العقد الذي ينطوي على استلام أو تسليم أصول مادية لا ينشأ عنه أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي على الطرف الآخر ما لم يتم تأجيل سداد أية دفعة مقابلة إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه نقل الأصول المادية. وهذا هو الحال في حالة شراء أو بيع بضائع على أساس الائتمان التجاري.

إ/ت ٢٢ تكون بعض العقود مرتبطة بسلع، ولكنها لا تنطوي على تسوية من خلال الاستلام أو التسليم الفعلي للسلعة. فهي تحدد التسوية من خلال دفعات نقدية يتم تحديدها وفقاً لصيغة رياضية مذكورة في العقد، وليس من خلال دفع مبالغ ثابتة. فعلى سبيل المثال، يمكن احتساب أصل مبلغ أحد السندات عن طريق تطبيق سعر النفط السائد في السوق في أجل استحقاق السند على كمية ثابتة من النفط. فأصل المبلغ مقترن بمؤشر برجوعه إلى سعر سلعة، ولكن تتم تسويته نقداً فقط. ويشكل مثل هذا العقد أداة مالية.

إ/ت ٢٣ يشمل تعريف الأداة المالية أيضاً العقد الذي ينشأ عنه أصل غير مالي أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل مالي أو التزام مالي. وتمنح مثل هذه الأدوات المالية غالباً أحد الأطراف خياراً لمبادلة أصل مالي مقابل أصل غير مالي. فعلى سبيل المثال، قد يمنح سند مرتبط بالنفط حامله الحق في استلام سلسلة من دفعات الفائدة الدورية الثابتة ومبلغ نقدي ثابت عند الاستحقاق، مع خيار مبادلة أصل المبلغ بكمية

ثابتة من النفط. وتختلف الرغبة في ممارسة هذا الخيار من وقت لآخر تبعاً للقيمة العادلة للنفط بالمقارنة مع نسبة مبادلة النقد بالنفط (سعر التبادل) المصاحبة للسند. ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة له. والأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي على المُصدِر يجعلان من السند أداة مالية، بغض النظر عن أنواع الأصول والالتزامات الأخرى التي تنشأ أيضاً.

إ/ت ٢٤ [حُذفت]

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧)

عدم وجود واجب تعاقدي بتقديم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرات ١٧-٢٠)

إ/ت ٢٥ يمكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، فإن المُصدِر يقوم بتقييم الحقوق المعينة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تحظى بالخصائص الأساسية للالتزام المالي. فعلى سبيل المثال، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامله، يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر عليه واجب بنقل أصول مالية إلى حامل السهم. واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالواجب الذي يقضي باسترداد سهم ممتاز عندما يكون مطالباً تعاقديا بفعل ذلك، سواءً بسبب نقص الأموال أو وجود قيد نظامي أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا ينفي وجود الواجب. ولا يستوفي خيار المصدر باسترداد الأسهم مقابل نقد تعريف الالتزام المالي لأن المصدر ليس عليه واجب قائم بنقل أصول مالية إلى المساهمين. وفي هذه الحالة، فإن استرداد الأسهم يكون فقط حسب اختيار المصدر. وقد ينشأ واجب، مع ذلك، عندما يمارس مصدر الأسهم خياره، ويكون ذلك عادةً بإبلاغ المساهمين رسمياً بوجود نية لاسترداد الأسهم.

إ/ت ٢٦ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، يتم تحديد التصنيف المناسب عن طريق الحقوق الأخرى الملحقة بها. ويستند التصنيف إلى تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفي الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواءً التراكمية أو غير التراكمية، خاضعة لاختيار المصدر، فإن الأسهم تكون أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي بالآتي، على سبيل المثال:

(أ) وجود توزيعات تم إجراؤها في السابق؛ أو

(ب) وجود نية لإجراء توزيعات في المستقبل؛ أو

(ج) الأثر السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمُصدِر في حال عدم إجراء توزيعات (بسبب وجود قيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة)؛ أو

(د) مبلغ احتياطيات المُصدر؛ أو

(هـ) توقعات المُصدر لربح أو خسارة الفترة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة المُصدر على التأثير على مبلغ ربحه أو خسارته للفترة.

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

إ/ت ٢٧ توضح الأمثلة الآتية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة من العقود المتعلقة بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) العقد الذي تتم تسويته باستلام المنشأة أو تسليمها عدداً ثابتاً من أسهمها بدون أي عوض في المستقبل، أو بمبادلة عدد ثابت من أسهمها بمبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، هو أداة حقوق ملكية (باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). ووفقاً لذلك، فإن أي عوض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد تتم إضافته إلى حقوق الملكية، أو طرحه منها، مباشرة. ومن أمثلة ذلك خيار أسهم مصدر يمنح الطرف المقابل حق شراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. ولكن إذا كان العقد يتطلب من المنشأة شراء (استرداد) أسهمها مقابل نقد أو أصل مالي آخر في تاريخ ثابت أو قابل للتحديد أو عند الطلب، فإن

المنشأة تقوم أيضاً بإثبات التزام مالي فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (باستثناء الأدوات التي تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د). ومن أمثلة ذلك الواجب الذي على المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها مقابل مبلغ نقدي ثابت.

(ب) يؤدي الواجب الذي على المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقد إلى نشأة التزام مالي فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو كان الواجب مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق استرداد (باستثناء ما هو مبين في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د). ومن أمثلة الواجب المشروط الخيار المصدر الذي يتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مقابل نقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يُعَدّ العقد الذي ستتم تسويته نقداً أو بأصل مالي آخر أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان مبلغ النقد أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو تسليمه مستنداً إلى تغيرات في سعر السوق لحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د). ومن أمثلة ذلك، خيار الأسهم الذي تتم تسويته بالصافي نقداً.

(د) يُعَدّ العقد الذي ستتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير محل العقد (على سبيل المثال، سعر سلعة) أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ومثال ذلك، الخيار المكتوب لشراء ذهب والذي إذا تمت ممارسته، تتم تسويته بالصافي بأدوات المنشأة عن طريق قيام المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات تساوي قيمتها قيمة عقد الخيار. ويُعد مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان المتغير محل العقد هو سعر سهم المنشأة وليس الذهب. وبالمثل، فإن العقد الذي ستتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة، ولكن الحقوق الملحقة بتلك الأسهم سيتم تغييرها بحيث تساوي قيمة التسوية مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير محل العقد، يُعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

أحكام التسوية المحتملة (الفقرة ٢٥)

إ/ت ٢٨ تتطلب الفقرة ٢٥ أنه إذا كان الجزء من الحكم المتعلق بالتسوية المحتملة، الذي يمكن أن يتطلب التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى سينتج عنها أن تكون الأداة التزاماً مالياً)، غير حقيقي، فإن الحكم المتعلق بالتسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن أي عقد يتطلب التسوية نقداً أو بعدد متغير من أسهم المنشأة فقط عند وقوع حدث نادر للغاية وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المرجح جداً حدوثه، يُعد أداة حقوق ملكية. وبالمثل، فإن التسوية بعدد ثابت من أسهم المنشأة قد يتم منعها تعاقدياً في الظروف التي تكون خارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، ولكن إذا كانت هذه الظروف ليس لها أية إمكانية حدوث حقيقية، يكون من المناسب تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية.

المعالجة في القوائم المالية الموحدة

إ/ت ٢٩ في القوائم المالية الموحدة، تعرض المنشأة الحصص غير المسيطرة - أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية والدخل لمنشآتها التابعة - وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. وعند تصنيف أداة مالية (أو مكون منها) في قوائم مالية موحدة، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحملة الأداة عند تحديد ما إذا كانت المجموعة ككل عليها واجب بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو واجب بتسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيف التزام. وعندما تُصدِر منشأة تابعة في المجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مع حملة الأداة مباشرة (على سبيل المثال، ضمان)، فقد لا يكون للمجموعة سلطة تقديرية على التوزيعات أو الاسترداد. ورغم أن المنشأة التابعة قد تصنف الأداة بالشكل المناسب في قوائمها المالية المنفردة، بغض النظر عن هذه الشروط الإضافية، إلا أن أثر الاتفاقيات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحملة الأداة يؤخذ في الحسبان للتأكد من أن القوائم المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات التي تم الدخول فيها من قبل المجموعة ككل. وفي حالة وجود مثل هذا الواجب أو الحكم المتعلق بالتسوية، فإن الأداة (أو مكونها الذي يخضع للواجب) يتم تصنيفه على أنه التزام مالي في القوائم المالية الموحدة.

إ/ت ٢٩أ يتم تصنيف بعض أنواع الأدوات التي تفرض واجباً تعاقدياً على المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويُعد التصنيف وفقاً لتلك الفقرات استثناءً من المبادئ المنطبقة بما يخالف ذلك على تصنيف الأداة في هذا المعيار.

ولا يمتد هذا الاستثناء إلى تصنيف الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة. وبناءً عليه، فإن الأدوات المُصنَّفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د في القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة، والتي هي حصص غير مسيطرة يتم تصنيفها في القوائم المالية الموحدة للمجموعة على أنها التزامات.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات ٢٨-٣٢)

إ/ت ٣٠ تنطبق الفقرة ٢٨ فقط على مُصدِري الأدوات المالية المركبة غير المشتقة. ولا تتناول الفقرة ٢٨ الأدوات المالية المركبة من منظور حملة الأدوات. ويتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ تصنيف وقياس الأصول المالية التي هي أدوات مالية مركبة، من منظور حامل الأداة.

إ/ت ٣١ من الأشكال الشائعة للأداة المالية المركبة أداة الدين مع خيار تحويل مدمج فيها، مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية من أسهم المُصدر، ودون أية سمات مشتقة أخرى مدمجة فيه. وتتطلب الفقرة ٢٨ من مُصدر مثل هذه الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، كما يلي:

(أ) يعد واجب المُصدر بأداء دفعات مجدولة للفائدة وأصل المبلغ التزاماً مالياً يظل موجوداً طالما أنه لم يتم تحويل الأداة. وعند الإثبات الأولي، فإن القيمة العادلة لمكون الالتزام هي القيمة الحالية لسلسلة التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقدياً مخصومة بمعدل الفائدة المطبق في ذلك الوقت من قبل السوق على الأدوات المشابهة في حالتها الائتمانية والتي تقدم ما يقارب نفس التدفقات النقدية، بنفس الشروط، ولكن بدون خيار التحويل.

(ب) تُعد أداة حقوق الملكية خياراً مدمجاً لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية في المُصدر. ولهذا الخيار قيمة عند الإثبات الأولي حتى عندما يكون سعر ممارسته غير مجز.

إ/ت ٣٢ عند تحويل أداة قابلة للتحويل عند الاستحقاق، فإن المنشأة تقوم بإلغاء إثبات مكون الالتزام وتثبته على أنه حق ملكية. ويظل مكون حق الملكية الأصلي على أنه حق ملكية (رغم أنه قد يتم نقله من بند مستقل في حقوق الملكية إلى بند مستقل آخر). ولا يوجد أي مكسب أو خسارة على التحويل عند الاستحقاق.

إ/ت ٣٣ عندما تقوم المنشأة بالتخلص من أداة قابلة للتحويل قبل الاستحقاق من خلال استرداد مبكر أو إعادة شراء تظل فيه ميزات التحويل الأصلية دون تغيير، فإن المنشأة تقوم بتخصيص العوض المدفوع وأي تكاليف معاملة خاصة بإعادة الشراء أو الاسترداد على مكوني الالتزام وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. وتتفق الطريقة المستخدمة في تخصيص العوض المدفوع وتكاليف المعاملة على المكونين المنفصلين مع تلك المستخدمة في التخصيص الأصلي على المكونات المنفصلة للمتحصلات المستلمة من قبل المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقاً للفقرات ٢٨-٣٢.

إ/ت ٣٤ بمجرد تخصيص العوض، فإن أي مكسب أو خسارة ناتجة تتم معالجتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المنطبقة على المكون ذي العلاقة، كما يلي:

(أ) يتم إثبات مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بمكون الالتزام ضمن الربح أو الخسارة؛

(ب) يتم إثبات مبلغ العوض المتعلق بمكون حقوق الملكية ضمن حقوق الملكية.

إ/ت ٣٥ قد تعدل المنشأة شروط أداة قابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر، على سبيل المثال، عن طريق عرض نسبة تحويل مواتية أكثر من غيرها أو دفع عوض إضافي آخر في حالة التحويل قبل تاريخ محدد. ويتم إثبات الفرق، في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط، بين القيمة العادلة للعوض الذي يحصل عليه حامل الأداة عند تحويل الأداة بموجب الشروط المعدلة والقيمة العادلة للعوض الذي كان سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية على أنه خسارة ضمن الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرتان ٣٣ و٣٤)

إ/ت ٣٦ لا يتم إثبات أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصل مالي بغض النظر عن سبب إعادة اقتنائها. وتتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تقوم بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تطرح أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية (لكن انظر أيضاً الفقرة ٣٣أ). ومع ذلك، فعندما تحتفظ المنشأة بحقوق الملكية الخاصة بها بالنيابة عن آخرين، مثل مؤسسة مالية تحتفظ بحقوق الملكية

الخاصة بها بالنيابة عن عميل، فإنه تكون هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن حقوق الملكية تلك المحتفظ بها لا يتم تضمينها في قائمة المركز المالي للمنشأة.

الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب (الفقرات ٣٥-٤١)

إ/ت ٣٧ يوضح المثال الآتي تطبيق الفقرة ٣٥ على أداة مالية مركبة. افترض أن سهماً ممتازاً بأرباح غير تراكمية قابل للاسترداد بشكل إلزامي مقابل نقد في غضون خمس سنوات، ولكن توزيعات الأرباح واجبة الدفع بناءً على اختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. فمثل هذه الأداة هي أداة مالية مركبة، مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. ويتم إثبات القيمة المجتزأة للخصم على هذا المكون ضمن الربح أو الخسارة ويتم تصنيفها على أنها مصروف فائدة. وأي توزيعات أرباح يتم دفعها تكون متعلقة بمكون حقوق الملكية، ووفقاً لذلك، فإنه يتم إثباتها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. وستنطبق معالجة مشابهة إذا كان الاسترداد ليس إلزامياً ولكن بناءً على اختيار حامل الأداة، أو إذا كان السهم قابلاً للتحويل بشكل إلزامي إلى عدد متغير من الأسهم العادية التي يتم احتسابها بما يساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس (مثل سلعة). ولكن إذا تمت إضافة أي توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد، فإن الأداة بكاملها تكون التزاماً. وفي مثل هذه الحالة، فإن أي توزيعات أرباح يتم تصنيفها على أنها مصروف فائدة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (الفقرات ٤٢-٥٠)

إ/ت ٣٨ [حُذفت]

ضابط أن المنشأة "لها في الوقت الحاضر حق واجب النفاذ نظاماً في مقاصة المبالغ المثبتة" (الفقرة ٤٢(أ))

إ/ت ٣٨أ قد يكون الحق في المقاصة متاحاً حالياً أو قد يكون متوقفاً على حدث مستقبلي (على سبيل المثال، قد يُستَحدث الحق أو قد يصبح قابلاً للممارسة فقط عند وقوع حدث مستقبلي، مثل تعثر أحد الأطراف المقابلة في السداد أو إعساره أو إفلاسه). وحتى لو كان الحق في المقاصة غير متوقف على حدث مستقبلي، فإنه قد يكون واجب النفاذ نظاماً فقط في السياق العادي للأعمال، أو في حالة تعثر أحد أو جميع الأطراف المقابلة في السداد، أو في حالة إعسارهم أو إفلاسهم.

إ/ت ٣٨ب لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(أ)، يجب أن يكون للمنشأة في الوقت الحاضر حق واجب النفاذ نظاماً في إجراء المقاصة. ويعني هذا أن حق إجراء المقاصة:

(أ) يجب ألا يكون متوقفاً على حدث مستقبلي؛

(ب) يجب أن يكون واجب النفاذ نظاماً في جميع الظروف الآتية:

(١) السياق العادي لأعمال المنشأة وجميع الأطراف المقابلة؛

(٢) حالة تعثرهم في السداد؛

(٣) حالة إعسارهم أو إفلاسهم.

إ/ت ٣٨ج قد تختلف من سلطة قضائية لأخرى طبيعة ومدى الحق في إجراء المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارسة ذلك الحق وما إذا كان سيظل باقياً في حالة التعثر في السداد أو الإعسار أو الإفلاس. وتبعاً لذلك، لا يمكن الافتراض بأن الحق في المقاصة متاحٌ تلقائياً خارج السياق العادي للأعمال. فعلى سبيل المثال، قد تمنع أو تقيد أنظمة الإفلاس أو الإعسار في إحدى الدول الحق في المقاصة في حالة الإفلاس أو الإعسار في بعض الظروف.

إ/ت ٣٨د يلزم أن تؤخذ في الحسبان الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال، الشروط التعاقدية أو الأنظمة التي تحكم العقد أو أنظمة التعثر في السداد أو الإعسار أو الإفلاس التي تنطبق على الأطراف) للتأكد مما إذا كان الحق في المقاصة واجب النفاذ في السياق العادي للأعمال، وفي حالة تعثر المنشأة وجميع الأطراف المقابلة في السداد، وفي حالة إعسارهم أو إفلاسهم. (كما هو محدد في فقرة إرشادات التطبيق ٣٨ب (ب)).

ضابط أن "تنوي المنشأة إمّا التسوية على أساسٍ صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن" (الفقرة ٤٢(ب))

إ/ت ٣٨هـ لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(ب)، يجب أن تنوي المنشأة إمّا التسوية على أساسٍ صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن. ورغم أن المنشأة قد يكون لها حق في التسوية على أساسٍ صافٍ، فإنها قد تستمر في تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل منفصل.

إ/ت ٣٨و إذا كان بإمكان المنشأة تسوية المبالغ بطريقة تكون نتيجتها، في الواقع، معادلة للتسوية على أساسٍ صافٍ، فإن المنشأة سوف تستوفي الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(ب). ويحدث هذا فقط إذا كان لآلية التسوية إجمالاً سمات تزيل مخاطر الائتمان والسيولة أو تنتج عنها مخاطر ائتمان وسيولة ضئيلة، وإذا كانت ستعالج المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد في عملية أو دورة تسوية واحدة. فعلى سبيل المثال، يستوفي نظام التسوية الإجمالية الذي له جميع الخصائص الآتية ضابط التسوية على أساسٍ صافٍ الوارد في الفقرة ٤٢(ب):

(أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة عند نفس النقطة الزمنية لإجراء المعالجة؛

(ب) بمجرد تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية لإجراء المعالجة، تكون الأطراف ملتزمة بالوفاء بواجب التسوية؛

(ج) لا يوجد أي احتمال لتغير التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأصول والالتزامات، بمجرد تقديمها لإجراء المعالجة (ما لم تفشل المعالجة – انظر البند (د) أدناه)؛

(د) ستتم تسوية الأصول والالتزامات التي يتم ضمانها بأوراق مالية على أساس نظام يقضي بنقل الأوراق المالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث أنه إذا فشل نقل الأوراق المالية، فإن معالجة المبلغ مستحق التحصيل أو المبلغ مستحق السداد ذي العلاقة والذي تكون الأوراق المالية ضماناً له ستفشل هي أيضاً (والعكس بالعكس)؛

(هـ) أية معاملات تفشل، كما هو وارد في البند (د)، سوف يُعاد إدخالها لإجراء المعالجة حتى تتم تسويتها؛

(و) تتم التسوية من خلال نفس مؤسسة التسوية (على سبيل المثال، بنك تسوية أو بنك مركزي أو مؤسسة مركزية لإيداع الأوراق المالية)؛

(ز) يوجد تسهيل ائتماني طوال اليوم سيوفر مبالغ سحب على المكشوف كافية للتمكين من معالجة الدفعات في تاريخ التسوية لكل طرف من الأطراف، ومما هو في حكم المؤكد أن التسهيلات الائتمانية طوال اليوم سيتم الوفاء بها عند المطالبة.

إ/ت ٣٩ لا يقدم المعيار معالجة محددة لما يسمى "أدوات مصطنعة" والتي هي مجموعات من الأدوات المالية المنفصلة التي يتم اقتناؤها والاحتفاظ بها لمضاهاة خصائص أداة أخرى. فعلى سبيل المثال، الدين طويل الأجل بمعدل فائدة معوم والمقترن بعقد لمقايضة أسعار الفائدة يتضمن استلام دفعات معومة وأداء دفعات محددة يؤدي إلى اصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابتة. وتمثل كل أداة من الأدوات المالية الفردية التي تشكل معاً "أداة مصطنعة" حقاً أو واجباً تعاقدياً بأحكامه وشروطه ويمكن نقل أو تسوية كل منها بشكل منفصل. وتكون كل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأدوات المالية الأخرى. ووفقاً لذلك، فعندما تكون إحدى الأدوات المالية في "أداة مصطنعة" أصلاً وتكون الأخرى التزاماً، فلا تتم المقاصة بينهما ولا يتم عرضهما في قائمة المركز المالي للمنشأة على أساس صافٍ ما لم يستوفيا ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢.

إ/ت ٤٠ [حُذفت]

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣
"ربحية السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تُعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

١٣ (إضافة):

١٣ عند تحديد مبلغ ربح أو خسارة الفترة المعزوّ لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، تُدرَج جميع بنود الدخل والمصروفات المعزوّة لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم والتي أُثبتت في الفترة، بما في ذلك مصروف الضريبة والزكاة وتوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المُصنَّفة على أنها التزامات (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

سبب الإضافة:

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة باعتبارها أحد مصروفات الشركات السعودية.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣

ربحية السهم

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وضع المبادئ الخاصة بتحديد وعرض ربحية السهم، وذلك لتحسين مقارنات الأداء بين المنشآت المختلفة في نفس فترة التقرير وبين فترات التقرير المختلفة للمنشأة نفسها. ورغم أن بيانات ربحية السهم لها حدود نظراً لاختلاف السياسات المحاسبية التي قد تستخدم في تحديد "الربحية"، فإن تحديد مقام ثابت يُحسِّن التقرير المالي. ويركز هذا المعيار على المقام في عملية احتساب ربحية السهم.

النطاق

٢ **يجب أن يطبق هذا المعيار على**

(أ) **القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة للمنشأة:**

(١) **التي يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتمل إصدارها في سوق عامة (سوق أوراق مالية وطنية أو أجنبية أو سوق للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) أو**

(٢) **التي تودع، أو التي بصدد إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أسهم عادية في سوق عامة؛**

(ب) **القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم:**

(١) **يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتمل إصدارها في سوق عامة (سوق أوراق مالية وطنية أو أجنبية أو سوق للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) أو**

(٢) **تودع، أو بصدد إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أسهم عادية في سوق عامة.**

٣ **يجب على المنشأة التي تفصح عن ربحية السهم أن تحتسب ربحية السهم وتفصح عنها وفقاً لهذا المعيار.**

٤ **عندما تعرض المنشأة كلاً من قوائم مالية موحدة وقوائم مالية منفصلة مُعدَّة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" على التوالي، فإن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار يلزم أن تُعرض فقط على أساس المعلومات الموحدة. ويجب على المنشأة التي تختار أن تفصح عن ربحية السهم على أساس قوائمها المالية المنفصلة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في قائمة دخلها الشامل فقط. ولا يجوز للمنشاة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في القوائم المالية الموحدة.**

٤أ **إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم في تلك القائمة المنفصلة فقط.**

التعريفات

٥ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

ضد التخفيض **هو زيادة في ربحية السهم أو تخفيض في خسارة السهم نتيجة افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل يتم تحويلها، أو أن الخيارات أو الأذونات يتم ممارستها، أو أن الأسهم العادية يتم إصدارها بناءً على استيفاء شروط محددة.**

اتفاقية الأسهم المشروطة **هي اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على استيفاء شروط محددة.**

أسهم عادية قابلة للإصدار بشروط **هي أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل نقد أو عوض آخر ضئيل أو بدون أي نقد أو أي عوض آخر على الإطلاق بناءً على استيفاء شروط محددة في اتفاقية أسهم مشروطة.**

التخفيض **هو تخفيض في ربحية السهم أو زيادة في خسارة السهم نتيجة افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل يتم تحويلها، أو أن الخيارات أو الأذونات يتم ممارستها، أو أن الأسهم العادية يتم إصدارها بناءً على استيفاء شروط محددة.**

الخيارات والأذونات ومعادِلاتهما **هي أدوات مالية تمنح حاملها حق شراء أسهم عادية.**

السهم العادي **هو أداة حقوق ملكية في مرتبة تالية في استحقاقها لجميع فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.**

السهم العادي المحتمل إصداره **هو أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح حامله الحق في الحصول على أسهم عادية.**

خيارات الرد على **الأسهم العادية هي عقود تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر محدد لفترة محددة.**

٦ لا تشارك الأسهم العادية في ربح الفترة إلا بعد مشاركة الأنواع الأخرى من الأسهم مثل الأسهم الممتازة. وقد يكون للمنشأة أكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. ويكون للأسهم العادية من نفس الفئة الحقوق نفسها في استلام توزيعات الأرباح.

٧ من أمثلة الأسهم العادية المحتمل إصدارها:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الأسهم الممتازة، التي تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية؛

(ب) الخيارات والأذونات؛

(ج) الأسهم التي ستُصدر بناءً على استيفاء شروط ناتجة عن ترتيبات تعاقدية، مثل شراء منشأة أعمال أو أصول أخرى.

٨ تستخدم المصطلحات المُعرَّفة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية – العرض" في هذا المعيار بنفس المعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، ما لم يُنوَّه إلى غير ذلك. ويعرِّف المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ الأداة المالية، والأصل المالي، والالتزام المالي وأداة حقوق الملكية، ويوفر إرشادات بشأن تطبيق تلك التعريفات. ويعرِّف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" القيمة العادلة ويحدد متطلبات تطبيق ذلك التعريف.

القياس

ربحية السهم الأساسية

٩ يجب على المنشأة أن تحتسب مبالغ ربحية السهم الأساسية فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة المعزوّ لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، وفيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة – في حال عرضه – المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية أولئك.

١٠ يجب احتساب ربحية السهم الأساسية بقسمة مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم (البسط) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة (المقام) خلال الفترة.

١١ هدف معلومات ربحية السهم الأساسية هو توفير مقياس لحصص كل سهم عادي للمنشأة الأم في أداء المنشأة خلال فترة التقرير.

الربحية

١٢ لغرض احتساب ربحية السهم الأساسية، فإن المبالغ المعزوة لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم والمتعلقة بما يلي:

(أ) مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المعزو للمنشأة الأم؛

(ب) مبلغ الربح أو الخسارة المعزوّ للمنشأة الأم

يجب أن تكون هي المبالغ في (أ) و(ب) معدلةً تبعاً لمبالغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة بعد الضريبة، والفروقات الناشئة عن تسوية الأسهم الممتازة، والآثار المشابهة الأخرى للأسهم الممتازة المصنفة على أنها حقوق ملكية.

١٣ عند تحديد مبلغ ربح أو خسارة الفترة المعزوّ لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، تُدرَج جميع بنود الدخل والمصروفات المعزوّة لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم والتي أُثبتت في الفترة، بما في ذلك مصروف الضريبة وتوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المُصنَّفة على أنها التزامات (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١).

١٤ مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة بعد الضريبة الذي يُطرح من الربح أو الخسارة هو:

(أ) المبلغ بعد الضريبة لأي توزيعات أرباح معلن عنها فيما يتعلق بالفترة على الأسهم الممتازة ذات الأرباح غير التراكمية؛

(ب) المبلغ بعد الضريبة لتوزيعات الأرباح المحتسبة للفترة على الأسهم الممتازة ذات الأرباح التراكمية، سواءً تم الإعلان عن توزيعات الأرباح أم لا. ولا يشمل مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة للفترة مبلغ أي توزيعات أرباح للأسهم الممتازة ذات الأرباح التراكمية مدفوعة أو معلنة خلال الفترة الحالية فيما يتعلق بالفترات السابقة.

١٥ الأسهم الممتازة التي تشترط توزيع أرباح أولية منخفضة لتعويض المنشأة عن بيع الأسهم الممتازة بحسم إصدار، أو توزيع أرباح أعلى من السائد في السوق في فترات تالية لتعويض المستثمرين عن شراء الأسهم الممتازة بعلاوة إصدار، يُشار إليها أحياناً بلفظ الأسهم الممتازة ذات المعدل المتزايد. ويُستنفد أي حسم أو علاوة إصدار أصلي على الأسهم الممتازة ذات المعدل المتزايد في الأرباح المبقاة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلية ويُعالَج هذا الحسم أو تلك العلاوة على أنها توزيع أرباح على الأسهم الممتازة لأغراض احتساب ربحية السهم.

١٦ يمكن إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض عطاء تقدمه المنشأة لحملة تلك الأسهم. وتمثل الزيادة في القيمة العادلة للعوض المدفوع لحملة الأسهم الممتازة عن المبلغ الدفتري للأسهم الممتازة عائداً لحملة الأسهم الممتازة وعبئاً على الأرباح المبقاة للمنشأة. ويُطرح هذا المبلغ عند احتساب مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم.

١٧ يمكن أن تحثّ المنشأة على التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال إجراء تغييرات مرغوب فيها في شروط التحويل الأصلية أو دفع عوض إضافي. وتُعد الزيادة في القيمة العادلة للأسهم العادية أو العوض الآخر المدفوع عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً لحملة الأسهم الممتازة، وتُطرح عند احتساب مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم.

١٨ عند احتساب مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، تُضاف أية زيادة في المبلغ الدفتري للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للعوض المدفوع لتسويتها.

الأسهم

١٩ **لغرض احتساب ربحية السهم الأساسية، يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.**

٢٠ يعكس استخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة احتمال أن مبلغ رأس مال المساهمين قد تفاوت خلال الفترة نتيجةً لارتفاع أو انخفاض عدد الأسهم القائمة في أي وقت. والمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة هو عدد الأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، مُعدَّلاً تبعاً لعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروباً في معامل ترجيح زمني. ومعامل الترجيح الزمني هو عدد الأيام التي تكون فيها الأسهم قائمة كنسبة من مجموع عدد الأيام في الفترة؛ ويعد إجراء تقريب معقول للمتوسط المرجح كافياً في كثير من الحالات.

٢١ تُدرج عادةً الأسهم في المتوسط المرجح لعدد الأسهم من التاريخ الذي يُعد فيه العوض مستحق التحصيل (والذي هو بشكل عام تاريخ إصدارها)، فعلى سبيل المثال:

(أ) الأسهم العادية المصدرة في مقابل نقد تُدرج عندما يكون النقد مستحق التحصيل؛

(ب) الأسهم العادية المصدرة على إعادة الاستثمار الاختياري لتوزيعات الأرباح على الأسهم العادية أو الممتازة تُدرج عند إعادة استثمار توزيعات الأرباح؛

(ج) الأسهم العادية المصدرة نتيجةً لتحويل أداة دين إلى أسهم عادية تُدرج من التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛

(د) الأسهم العادية المصدرة عوضاً عن الفائدة أو المبلغ الأصلي للأدوات المالية الأخرى تُدرج من التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛

(هـ) الأسهم العادية المصدرة في مقابل تسوية التزام على المنشأة تُدرج من تاريخ التسوية؛

(و) الأسهم العادية المصدرة على أنها عوض مقابل اقتناء أصل بخلاف النقد تُدرج من تاريخ إثبات الاقتناء؛

(ز) الأسهم العادية المصدرة مقابل أداء خدمات للمنشأة تُدرج عند تأدية الخدمات.

ويُحدد توقيت إدراج الأسهم العادية بموجب الأحكام والشروط المرتبطة بإصدارها. ويتم إيلاء الاهتمام الواجب لجوهر أي عقد مرتبط بالإصدار.

٢٢ تُدرج الأسهم العادية المصدرة على أنها جزء من العوض المنقول في عملية تجميع أعمال ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم من تاريخ الاستحواذ. وهذا نظراً لأن المنشأة المستحوذة تُضمِّن في قائمة دخلها الشامل أرباح وخسائر الأعمال المستحوذ عليها من ذلك التاريخ.

٢٣ الأسهم العادية التي ستُصدر بناءً على تحويل أداة مالية قابلة للتحويل الإجباري تُدرج عند احتساب ربحية السهم الأساسية من تاريخ إبرام العقد.

٢٤ تُعالَج الأسهم القابلة للإصدار بشروط على أنها قائمة وتُدرج عند احتساب ربحية السهم الأساسية فقط من تاريخ استيفاء جميع الشروط الضرورية (أي من تاريخ وقوع الأحداث). أمّا الأسهم التي تكون قابلة للإصدار فقط بعد مرور الوقت فلا تُعد أسهماً قابلة للإصدار بشروط، نظراً لأن مرور الوقت يعد أمراً مؤكداً. ولا تتم معالجة الأسهم العادية القائمة التي يمكن إرجاعها بشروط (أي عرضة للاستدعاء) على أنها قائمة وتُستبعد من احتساب ربحية السهم الأساسية حتى التاريخ الذي لا تَعُد فيه عرضة للاستدعاء.

٢٥ [حُذفت].

٢٦ يجب تعديل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولجميع الفترات المعروضة تبعاً للأحداث التي غيرت عدد الأسهم العادية القائمة بدون تغيير مقابل في الموارد، بخلاف تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها.

٢٧ قد تُصدَر أسهم عادية، أو قد يُخفَّض عدد الأسهم العادية القائمة، بدون تغيير مقابل في الموارد. ومن أمثلة ذلك:

(أ) الرسملة أو إصدار أسهم المنحة (يُشار إليها أحياناً على أنها توزيع أرباح في شكل أسهم)؛

(ب) عنصر المنحة في أي إصدار آخر، على سبيل المثال عنصر منحة في إصدار حقوق أولوية للمساهمين الحاليين؛

(ج) تجزئة الأسهم؛

(د) عكس تجزئة الأسهم (تجميع الأسهم).

٢٨ عند الرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم، تُصدَر الأسهم العادية للمساهمين الحاليين بدون عوض إضافي. وبناءً عليه، يزيد عدد الأسهم العادية القائمة بدون زيادة في الموارد. ويُعدَّل عدد الأسهم العادية القائمة قبل الحدث تبعاً للتغير التناسبي في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو أن الحدث كان قد وقع في بداية أسبق فترة معروضة. فعلى سبيل المثال، عند إصدار أسهم منحة على أساس اثنين مقابل واحد، يُضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار في ثلاثة للحصول على المجموع الجديد لعدد للأسهم العادية، أو في اثنين للحصول على عدد الأسهم العادية الإضافية.

٢٩ يؤدي عادةً تجميع الأسهم العادية إلى تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة بدون تخفيض مقابل في الموارد. وبالرغم من ذلك، فعندما يكون الأثر الكلي هو إعادة شراء السهم بالقيمة العادلة، فإن التخفيض في عدد الأسهم العادية القائمة يكون نتيجة تخفيض مقابل في الموارد. ومثال ذلك، تجميع أسهم مُصاحب لتوزيع خاص للأرباح. ويُعدَّل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة، خلال الفترة التي تحدث فيها المعاملة المُصاحبة، تبعاً للتخفيض في عدد الأسهم العادية من تاريخ إثبات التوزيع الخاص للأرباح.

ربحية السهم المخفَّضة

٣٠ يجب على المنشأة أن تحتسب مبالغ ربحية السهم المخفضة فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم وفيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة، في حال عرضه، المعزو لحملة الأسهم أولئك.

٣١ لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة، يجب على المنشأة أن تقوم بتعديل مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، والمتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة، تبعاً لآثار جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية.

٣٢ يتفق هدف ربحية السهم المخفَّضة مع هدف ربحية السهم الأساسية – وهو توفير مقياس لحصة كل سهم عادي في أداء المنشأة – إلى جانب احتساب أثر جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية والقائمة خلال الفترة. ونتيجةً لذلك:

(أ) يزيد مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم بمبلغ توزيعات الأرباح والفائدة بعد الضريبة المُثبت خلال الفترة والمتعلق بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية، ويُعدَّل تبعاً لأي تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف ستنتج من تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية؛

(ب) يزيد المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التي كانت ستكون قائمة بافتراض تحويل جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية.

الربحية

٣٣ لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، يجب على المنشأة أن تعدل مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، المحتسب وفقاً للفقرة ١٢، بالأثر بعد الضريبة لما يلي:

(أ) أي توزيعات أرباح أو بنود أخرى متعلقة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية طُرحت عند التوصل إلى مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم والمحتسب وفقاً للفقرة ١٢؛

(ب) أية فائدة مثبتة خلال الفترة متعلقة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية؛

(ج) أي تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف من شأنها أن تنتج من تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية.

٣٤ بعد تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها إلى أسهم عادية، لن تظهر مرة أخرى البنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ) – (ج). وبدلاً من ذلك، يحق للأسهم العادية الجديدة أن تشارك في مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم. ولذلك، يُعدَّل مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم والمحتسب وفقاً للفقرة ١٢ تبعاً للبنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ) – (ج) وتبعاً لأي ضرائب متعلقة بها. وتشمل المصروفات المرتبطة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها تكاليف المعاملة والحسومات التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لطريقة معدل الفائدة الفعلية (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٣٥ قد يؤدي تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها إلى تغييرات تابعة في الدخل أو المصروفات. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تخفيض مصروف الفائدة المتعلق بالأسهم العادية المحتمل إصدارها والزيادة الناتجة في الربح أو التخفيض الناتج في الخسارة إلى زيادة في المصروف المتعلق بخطة مشاركة الموظفين غير الاختيارية في الأرباح. ولغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، يُعدَّل مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم تبعاً لأي من هذه التغييرات التابعة في الدخل أو المصروف.

الأسهم

٣٦ لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية محتسباً وفقاً للفقرتين ١٩ و٢٦، مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التي ستُصدر عند تحويل جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية إلى أسهم عادية. ويجب افتراض أن الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية قد حُوِّلت إلى أسهم عادية في بداية الفترة أو في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتمل إصدارها، إن كان متأخراً عن بداية الفترة.

٣٧ يجب تحديد الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية، بشكل مستقل لكل فترة معروضة. وعدد الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية المدرج في الفترة من بداية السنة حتى تاريخه ليس هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية المدرج في الاحتساب الخاص بكل فترة أولية.

٣٨ تكون الأسهم العادية المحتمل إصدارها مُرجَّحة للفترة التي تكون قائمة فيها. والأسهم العادية المحتمل إصدارها التي تُلغَى أو يُسمح بانقضائها خلال الفترة تُدرج في احتساب ربحية السهم المخفَّضة فقط للجزء التي تكون قائمة فيه من الفترة. والأسهم العادية المحتمل إصدارها المحوَّلة إلى أسهم عادية خلال الفترة تُدرج في احتساب ربحية السهم المخفَّضة من بداية الفترة حتى تاريخ التحويل؛ ومن تاريخ التحويل، تُدرج الأسهم العادية الناتجة في كل من ربحية السهم الأساسية وربحية السهم المخفَّضة.

٣٩ يُحدَّد عدد الأسهم العادية التي ستُصدر عند تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية، على أساس شروط الأسهم العادية المحتمل إصدارها. وعند وجود أكثر من أساس واحد للتحويل، تفترض عملية الاحتساب أفضل معدل تحويل أو أفضل سعر ممارسة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتمل إصدارها.

٤٠ قد تصدر منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة أسهماً عادية محتملة الإصدار لأطراف بخلاف المنشأة الأم أو المنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها، وتكون هذه الأسهم العادية المحتمل إصدارها قابلة للتحويل إمّا إلى أسهم عادية في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة أو أسهم عادية في المنشأة الأم أو المنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها (المنشأة المُعدة للتقرير). وإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتمل إصدارها في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة أثر مخفض على ربحية السهم الأساسية في المنشأة المعدة للتقرير، فإنها تُدرج في احتساب ربحية السهم المخفَّضة.

الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية

٤١ **يجب معالجة الأسهم العادية المحتمل إصدارها على أنها مخفضة للربحية فقط عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية سيخفض ربحية السهم أو يزيد خسارة السهم من العمليات المستمرة.**

٤٢ تستخدم المنشأة مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المعزو للمنشأة الأم على أنه رقم الرقابة لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتمل إصدارها مخفِّضة للربحية أو مضادة للتخفيض. ويُعدَّل مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المعزو للمنشأة الأم وفقاً للفقرة ١٢ وتُستبعد منه البنود المتعلقة بالعمليات غير المستمرة.

٤٣ تُعد الأسهم العادية المحتمل إصدارها مضادة للتخفيض عندما يؤدي تحويلها إلى أسهم عادية لزيادة ربحية السهم أو تخفيض خسارة السهم من العمليات المستمرة. ولا يُفترض في احتساب ربحية السهم المخفَّضة تحويل أو ممارسة أو إصدار آخر للأسهم العادية المحتمل إصدارها التي سيكون لها تأثير مضاد لتخفيض ربحية السهم.

٤٤ عند تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتمل إصدارها مخفِّضة للربحية أو مضادة للتخفيض، يجب أن يؤخذ في الحسبان، بشكل مستقل وليس مجمع، كل إصدار أو سلسلة إصدارات للأسهم العادية المحتمل إصدارها. وقد يؤثر الترتيب المستخدم لأخذ الأسهم العادية المحتمل إصدارها في الحسبان على تحديد ما إذا كانت مخفِّضة للربحية. وبناءً عليه، ولتعظيم التخفيض في ربحية السهم الأساسية، يُؤخذ في الحسبان كل إصدار أو سلسلة إصدارات للأسهم العادية المحتمل إصدارها، بالترتيب من الأكثر تخفيضاً إلى الأقل تخفيضاً، أي أن الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفِّضة للربحية الأقل من حيث "ربحية السهم المضاف" تُدرج في احتساب ربحية السهم المخفَّضة قبل تلك الأعلى من حيث "ربحية السهم المضاف". وبشكل عام تُدرج الخيارات والأذونات أولاً لأنها لا تؤثر على البسط في الاحتساب.

الخيارات والأذونات ومعادلاتها

٤٥ **لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، يجب على المنشأة أن تفترض ممارسة خيارات وأذونات المنشأة المخفِّضة للربحية. ويجب اعتبار أن المتحصلات المفترضة من تلك الأدوات قد تم الحصول عليها من إصدار أسهم عادية بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويجب معالجة الفرق بين عدد الأسهم العادية المصدرة وعدد الأسهم العادية التي كانت ستُصدر بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة على أنه إصدار أسهم عادية بدون عوض.**

٤٦ تكون الخيارات والأذونات مخفِّضة للربحية عندما ينتج عنها إصدار أسهم عادية بمقابل أقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويكون مبلغ التخفيض هو متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مطروحاً منه سعر الإصدار. وبناءً عليه، فانه لاحتساب ربحية السهم المخفَّضة، تُعالج الأسهم العادية المحتمل إصدارها على أنها تتكون من كلٍ مما يلي:

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية بمتوسط سعرها السوقي خلال الفترة. ويُفترض أن مثل هذه الأسهم العادية قد سُعرت بطريقة عادلة وأنها ليست مخفِّضة للربحية ولا مضادة للتخفيض. ويتم تجاهلها عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة.

(ب) عقد لإصدار باقي الأسهم العادية بدون عوض. ولا تولّد مثل هذه الأسهم العادية متحصلات وليس لها أي أثر على مبلغ الربح أو الخسارة المعزو للأسهم العادية القائمة. وبناءً عليه، فإن هذه الأسهم تُعد مخفِّضة للربحية وتُضاف لعدد الأسهم العادية القائمة عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة.

٤٧ لا يكون للخيارات والأذونات أثر مخفِّض إلا عندما يفوق متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة سعر ممارسة الخيارات أو الأذونات (أي عندما تكون مجزية). ولا تُعدَّل ربحية السهم التي تم التقرير عنها سابقاً بأثر رجعي لتعكس التغيرات في أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ فيما يخص خيارات الأسهم والترتيبات الأخرى للمدفوعات على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، يجب أن يشمل سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦ وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧ القيمة العادلة (مقيسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢) لأي سلع أو خدمات ستُورَّد للمنشأة في المستقبل بموجب خيار الأسهم أو ترتيب آخر للدفع على أساس الأسهم.

٤٨ تُعالَج خيارات أسهم الموظفين التي تكون شروطها محددة أو قابلة للتحديد والأسهم العادية غير المكتسبة على أنها خيارات عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة، رغم أنها قد تكون متوقفة على اكتسابها. وتُعالج على أنها قائمة في تاريخ المنح. وتُعالج خيارات أسهم الموظفين المستندة إلى الأداء على أنها أسهم قابلة للإصدار بشروط لأن إصدارها يكون مشروطاً باستيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل

٤٩ يجب أن ينعكس الأثر المخفِّض للأدوات القابلة للتحويل في ربحية السهم المخفَّضة وفقاً للفقرتين ٣٣ و٣٦.

٥٠ تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل مضادة للتخفيض عندما يفوق مبلغ توزيع الأرباح المعلنة أو المتراكمة على مثل هذه الأسهم للفترة الحالية لسهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل ربحية السهم الأساسية. وبالمثل، يُعد الدين القابل للتحويل مضاداً للتخفيض عندما تفوق الفائدةُ عليه (صافية بعد طرح الضريبة والتغييرات الأخرى في الدخل أو المصروف) لسهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل ربحيةَ السهم الأساسية.

٥١ قد يؤثر الاسترداد أو التحويل المستحث للأسهم الممتازة القابلة للتحويل على جزء فقط من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل القائمة سابقاً. وفي مثل هذه الحالات، ولغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القائمة المتبقية مخفِّضة للربحية، يُعزى أي عوض إضافي مُشار إليه في الفقرة ١٧ إلى تلك الأسهم التي استُردت أو حُوِّلت. وتؤخذ الأسهم المُستردة أو المُحوَّلة في الحسبان بشكل منفصل عن تلك الأسهم التي لم تُسترد أو تُحوَّل.

الأسهم القابلة للإصدار بشروط

٥٢ كما في احتساب ربحية السهم الأساسية، تُعالَج الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على أنها أسهم قائمة وتُدرج في احتساب ربحية السهم المخفَّضة في حال استيفاء الشروط (أي إذا وقعت الأحداث). وتُدرج الأسهم القابلة للإصدار بشروط من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إن كان متأخراً عن بداية الفترة). وفي حالة عدم استيفاء الشروط، يستند عدد الأسهم القابلة للإصدار بشروط والمدرجة في احتساب ربحية السهم المخفَّضة على عدد الأسهم التي ستكون قابلة للإصدار إذا كانت نهاية الفترة هي نهاية فترة الاشتراط. ولا يسمح بإعادة العرض في حالة عدم استيفاء الشروط عند انقضاء فترة الاشتراط.

٥٣ إذا كان تحقيق أو المحافظة على مبلغ محدد لأرباح الفترة هو شرط الإصدار، وإذا كان ذلك المبلغ قد تحقق في نهاية فترة التقرير ولكن يجب المحافظة عليه لفترة إضافية بعد نهاية فترة التقرير، فإن الأسهم العادية الإضافية تُعالج حينئذ على أنها قائمة عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة، إذا كان الأثر مخفِّضاً للربحية. وفي تلك الحالة، يستند احتساب ربحية السهم المخفضة إلى عدد الأسهم العادية التي ستُصدر إذا كان مبلغ الأرباح في نهاية فترة التقرير هو مبلغ الأرباح في نهاية فترة الاشتراط. ونظراً لأن الأرباح قد تتغير في فترة مستقبلة، فإن احتساب ربحية السهم الأساسية لا يتضمن مثل هذه الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط حتى نهاية فترة الاشتراط نظراً لعدم استيفاء جميع الشروط الضرورية.

٥٤ قد يعتمد عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على سعر السوق المستقبلي للأسهم العادية. وفي تلك الحالة، إذا كان الأثر مخفِّضاً للربحية، يستند احتساب ربحية السهم المخفَّضة إلى عدد الأسهم العادية التي ستُصدر إذا كان سعر السوق في نهاية فترة التقرير هو سعر السوق في نهاية فترة الاشتراط. وإذا كان الشرط يستند إلى متوسط أسعار السوق على مدى فترة زمنية تمتد لما بعد نهاية فترة التقرير، يُستخدم المتوسط للفترة الزمنية التي انقضت. ونظراً لأن سعر السوق قد يتغير في فترة مستقبلية، فإن احتساب ربحية السهم الأساسية لا يتضمن مثل هذه الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط حتى نهاية فترة الاشتراط نظراً لعدم استيفاء جميع الشروط الضرورية.

٥٥ قد يعتمد عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على الأرباح المستقبلية والأسعار المستقبلية للأسهم العادية. وفي مثل هذه الحالات، يستند عدد الأسهم العادية المدرجة في احتساب ربحية السهم المخفَّضة إلى الشرطين معاً (أي الأرباح حتى تاريخه وسعر السوق الجاري في نهاية فترة التقرير). ولا تُدرَج الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط في احتساب ربحية السهم المخفَّضة ما لم يتم استيفاء الشرطين معاً.

٥٦ في حالات أخرى، يعتمد عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على شرط بخلاف الأرباح أو سعر السوق (على سبيل المثال، افتتاح عدد محدد من متاجر التجزئة). وفي مثل هذه الحالات، وبافتراض بقاء الوضع الحالي للشرط دون تغير حتى نهاية فترة الاشتراط، تُدرج الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط في احتساب ربحية السهم المخفضة وفقاً للوضع في نهاية فترة التقرير.

٥٧ تُدرج الأسهم العادية المحتمل إصدارها القابلة للإصدار بشروط (بخلاف تلك التي تغطيها اتفاقية للأسهم المشروطة، مثل الأدوات القابلة للتحويل والقابلة للإصدار بشروط) في احتساب ربحية السهم المخفَّضة كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بالإمكان افتراض أن الأسهم العادية المحتمل إصدارها قابلةٌ للإصدار على أساس الشروط المحددة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة الواردة في الفقرات ٥٢ – ٥٦؛

(ب) إذا كان ينبغي أن تنعكس تلك الأسهم العادية المحتمل إصدارها في ربحية السهم المخفَّضة، فإن المنشأة تحدد تأثيرها على احتساب ربحية السهم المخفَّضة باتباع أحكام الخيارات والأذونات الواردة في الفقرات ٤٥ – ٤٨، وأحكام الأدوات القابلة للتحويل الواردة في الفقرات ٤٩ - ٥١، وأحكام العقود التي يمكن تسويتها بأسهم عادية أو نقد الواردة في الفقرات ٥٨ – ٦١، أو غير ذلك من الأحكام، حسب مقتضى الحال.

ومع ذلك، لا تُفترض الممارسة أو التحويل لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة ما لم تُفترض ممارسة أو تحويل أسهم عادية مشابهة قائمة محتملة الإصدار وليست قابلة للإصدار بشروط.

العقود التي يمكن تسويتها بأسهم عادية أو نقد

٥٨ **عندما تصدر المنشأة عقداً يمكن تسويته بأسهم عادية أو نقد وفق ما تختاره المنشأة، يجب على المنشأة أن تفترض أن العقد سيُسوى بأسهم عادية، ويجب إدراج الأسهم العادية المحتمل إصدارها الناتجة في ربحية السهم المخفَّضة إذا كان الأثر مخفِّضاً للربحية.**

٥٩ عندما يُعرض مثل هذا العقد للأغراض المحاسبية على أنه أصل أو التزام، أو عندما يحتوي على مكون حقوق ملكية ومكون التزام، يجب على المنشأة أن تعدل البسط تبعاً لأي تغيرات في الربح أو الخسارة كانت ستنتج خلال الفترة إذا كان العقد قد تم تصنيفه بالكامل على أنه أداة حقوق ملكية. ويشبه ذلك التعديل التعديلات المطلوبة في الفقرة ٣٣.

٦٠ **فيما يخص العقود التي يمكن تسويتها بأسهم عادية أو نقد وفق ما يختاره حامل العقد، يجب استخدام التسوية النقدية أو التسوية بأسهم، أيهما أكثر تخفيضا، عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة.**

٦١ من أمثلة العقد الذي يمكن تسويته بأسهم عادية أو نقد أداة الدين التي تعطي المنشأة، عند الاستحقاق، الحق غير المقيد بأن تسوي المبلغ الأصلي بنقد أو بأسهمها العادية الخاصة بها. ومثال آخر، خيار الرد المكتوب الذي يمنح حامله خيار التسوية بأسهم عادية أو نقد.

الخيارات المشتراة

٦٢ لا تُدرج عقود مثل خيارات الرد المشتراة وخيارات الاستدعاء المشتراة (أي الخيارات المحتفظ بها من قبل المنشأة على أسهمها العادية الخاصة بها) في احتساب ربحية السهم المخفَّضة لأن إدراجها سيكون مضاداً للتخفيض. وسيُمارس خيار الرد فقط إذا كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق، وسيُمارس خيار الاستدعاء فقط إذا كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات الرد المكتوبة

٦٣ **تنعكس العقود التي تتطلب أن تُعيد المنشأة شراء أسهمها، مثل خيارات الرد المكتوبة وعقود الشراء الآجلة، في احتساب ربحية السهم المخفَّضة إذا كان الأثر مخفِّضاً للربحية. وإذا كانت هذه العقود "مجزية" خلال الفترة (أي أن سعر الممارسة أو سعر التسوية أعلى من متوسط سعر السوق لتلك الفترة)، فيجب احتساب الأثر المخفِّض المحتمل على ربحية السهم كما يلي:**

(أ) **يجب افتراض أنه ستُصدر في بداية الفترة أسهم عادية كافية (بمتوسط سعر السوق خلال الفترة) لجمع متحصلات للوفاء بالعقد؛**

(ب) **يجب افتراض أن المتحصلات من الإصدار تستخدم للوفاء بالعقد (أي لإعادة شراء الأسهم العادية)؛**

(ج) **يجب إدراج الأسهم العادية الإضافية (الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وعدد الأسهم العادية المستلمة من الوفاء بالعقد) في احتساب ربحية السهم المخفَّضة.**

التعديلات بأثر رجعي

٦٤ **إذا زاد عدد الأسهم العادية أو العادية المحتمل إصدارها القائمة نتيجةً للرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم، أو إذا نقص نتيجةً لعكس تجزئة الأسهم، فيجب أن يُعدَّل بأثر رجعي احتساب ربحية السهم الأساسية وربحية السهم المخفَّضة لكل الفترات المعروضة. وإذا حدثت هذه التغيرات بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإن العمليات الحسابية لحصة السهم في القوائم المالية المعروضة لتلك الفترات وأية فترات سابقة يجب أن تستند إلى العدد الجديد للأسهم. ويجب أن يُفصح عن حقيقة أن العمليات الحسابية لحصة السهم تعكس مثل هذه التغيرات في عدد الأسهم. وإضافة لذلك، يجب أن تُعدَّل ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة لكل الفترات المعروضة تبعاً لآثار الأخطاء والتعديلات الناتجة عن التغييرات في السياسات المحاسبية التي تمت المحاسبة عنها بأثر رجعي.**

٦٥ لا تقوم المنشأة بإعادة عرض ربحية السهم المخفَّضة لأية فترة سابقة معروضة لأجل التغييرات في الافتراضات المستخدمة في العمليات الحسابية لربحية السهم أو لأجل تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها إلى أسهم عادية.

العرض

٦٦ **يجب على المنشأة أن تعرض في قائمة الدخل الشامل ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، وربحية السهم الأساسية والمخفضة فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم للفترة وذلك لكل فئة من الأسهم العادية لها حق مختلف**

للمشاركة في ربح الفترة. ويجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة بنفس القدر من الوضوح لجميع الفترات المعروضة.

٦٧ تُعرض ربحية السهم لكل فترة تُعرض لها قائمة للدخل الشامل. وإذا تم التقرير عن ربحية السهم المخفَّضة لفترة واحدة على الأقل، فيجب التقرير عنها لجميع الفترات المعروضة، حتى ولو كانت مساوية لربحية السهم الأساسية. وإذا تساوت ربحية السهم الأساسية مع ربحية السهم المخفَّضة، يمكن القيام بعرض مزدوج في بند واحد مستقل في قائمة الدخل الشامل.

٦٧أ إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة، كما هو مطلوب في الفقرتين ٦٦ و٦٧، في تلك القائمة المنفصلة.

٦٨ يجب على المنشأة التي تقوم بالتقرير عن عملية غير مستمرة أن تفصح عن المبالغ الأساسية والمخفَّضة لربحية السهم الواحد فيما يخص العملية غير المستمرة إمّا في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات.

٦٨أ إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة للعملية غير المستمرة، كما هو مطلوب في الفقرة ٦٨، في تلك القائمة المنفصلة أو في الإيضاحات.

٦٩ يجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة، حتى لو كانت المبالغ سالبة (أي خسارة السهم).

الإفصاح

٧٠ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) المبالغ المستخدمة على أنها بسط عند احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة، ومطابقة لتلك المبالغ مع مبلغ الربح أو الخسارة المعزو للمنشأة الأم خلال الفترة. ويجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات لها تأثير على ربحية السهم.

(ب) المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم على أنه مقام عند احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة، ومطابقة لهذين المقامين مع بعضهما. ويجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات لها تأثير على ربحية السهم.

(ج) الأدوات (بما في ذلك الأسهم القابلة للإصدار بشروط) التي يُحتمل أن تخفض ربحية السهم الأساسية في المستقبل، ولكنها لم تُدرج في احتساب ربحية السهم المخفَّضة لأنها مضادة للتخفيض خلال الفترة (الفترات) المعروضة.

(د) وصف لمعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتمل إصدارها، بخلاف تلك التي تمت المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦٤، التي تحدث بعد فترة التقرير والتي كانت ستغير بشكل جوهري عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتمل إصدارها القائمة في نهاية الفترة إذا كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل نهاية فترة التقرير.

٧١ من أمثلة المعاملات الواردة في الفقرة (٧٠د) ما يلي:

(أ) إصدار أسهم مقابل نقد؛

(ب) إصدار أسهم عندما تستخدم المتحصلات في سداد دين أو أسهم ممتازة قائمة في نهاية فترة التقرير؛

(ج) استرداد أسهم عادية قائمة؛

(د) تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتمل إصدارها القائمة في نهاية فترة التقرير إلى أسهم عادية؛

(هـ) إصدار خيارات أو أذونات أو أدوات قابلة للتحويل؛

(و) تحقيق الشروط التي قد ينتج عنها إصدار أسهم قابلة للإصدار بشروط.

ولا تُعدَّل مبالغ ربحية السهم تبعاً لمثل تلك المعاملات التي تحدث بعد فترة التقرير لأن مثل تلك المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم في تحقيق ربح أو خسارة الفترة.

٧٢ قد تتضمن الأدوات المالية والعقود الأخرى المولِّدة لأسهم عادية محتملة الإصدار شروطاً وأحكاماً تؤثر على قياس ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة. وقد تحدد هذه الشروط والأحكام ما إذا كانت أي أسهم عادية محتملة الإصدار مخفِّضة للربحية، وفي هذه الحالة، تحدد الأثر على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وأي تعديلات تبعية على مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية. ويشجَّع على الإفصاح عن شروط وأحكام مثل هذه الأدوات المالية والعقود الأخرى، إن لم يكن مطلوباً خلاف ذلك (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاح").

٧٣ **إذا أفصحت المنشأة، بالإضافة إلى ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة، عن مبالغ للسهم الواحد باستخدام مكون تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل بخلاف ذلك المطلوب بموجب هذا المعيار، فيجب احتساب مثل تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار. ويجب أن يُفصح – بنفس القدر من الوضوح - عن المبالغ الأساسية والمخفَّضة للسهم الواحد المتعلقة بمثل هذا المكون وعرضها في الإيضاحات. ويجب على المنشأة أن تبين الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد رقم (أرقام) البسط، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت المبالغ للسهم الواحد هي قبل الضريبة أو بعد الضريبة. وفي حالة استخدام مكون لقائمة الدخل الشامل غير مقرر عنه على أنه بند مستقل في قائمة الدخل الشامل، فيجب تقديم مطابقة بين المكون المستخدم وأحد البنود المستقلة المقرر عنها في قائمة الدخل الشامل.**

٧٣أ **تنطبق الفقرة ٧٣ أيضاً على المنشأة التي تفصح، بالإضافة إلى ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة، عن مبالغ للسهم الواحد باستخدام بند مقرر عنه للربح أو الخسارة، بخلاف ذلك المطلوب بموجب هذا المعيار.**

تاريخ السريان

٧٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٧٤أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وبالإضافة لذلك، فقد أضاف الفقرات ٤أ و٦٧أ و٦٨أ و٧٣أ. ويجب على المنشأة أن تُطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٧٤ب عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٤ و٤٠ و١١أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٧٤ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٨ و٤٧أ وأ٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٧٤د عدل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرات ٤أ، و٦٧أ، و٦٨أ، و٧٣أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٧٤هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٣٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

سحب الإصدارات الأخرى

٧٥ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم" (الصادر في ١٩٩٧).

٧٦ يحل هذا المعيار محل تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٤ "ربحية السهم – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بأسهم".

الملحق أ
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

مبلغ الربح أو الخسارة المعزو إلى المنشأ الأم

أ١ لغرض احتساب ربحية السهم على أساس القوائم المالية الموحدة، فإن مبلغ الربح أو الخسارة المعزو إلى المنشأة الأم يشير إلى ربح أو خسارة المنشأة الموحدة بعد التعديل تبعاً للحصص غير المسيطرة.

إصدارات حقوق الأولوية

أ٢ في العادة لا يؤدي إصدار أسهم عادية عند ممارسة أو تحويل أسهم عادية محتمل إصدارها إلى نشأة عنصر منحة. وهذا لأن الأسهم العادية المحتمل إصدارها عادة ما يتم إصدارها بالقيمة العادلة، مما يؤدي إلى تغيير متناسب معها في الموارد المتاحة للمنشأة. ولكن، في إصدار حقوق الأولوية فإن سعر الممارسة غالباً ما يكون أقل من القيمة العادلة للأسهم. لذلك، وكما هو مذكور في الفقرة ٢٧(ب) فإن مثل إصدار حقوق الأولوية هذا يتضمن عنصر منحة. وإذا تم عرض إصدار حقوق الأولوية على جميع المساهمين الحاليين فإن عدد الأسهم العادية الذي يستخدم في حساب الربحية الأساسية والمخفَّضة للسهم لجميع الفترات السابقة لإصدار حقوق الأولوية هو عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار مضروباً في المعامل الآتي:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة حقوق الأولوية مباشرة}}{\text{القيمة العادلة النظرية للسهم دون حقوق الأولوية}}$$

يتم احتساب القيمة العادلة النظرية للسهم دون حقوق الأولوية بإضافة مجموع القيمة العادلة للأسهم قبل ممارسة حقوق الأولوية مباشرة إلى المتحصلات من ممارسة حقوق الأولوية، والقسمة على عدد الأسهم القائمة بعد ممارسة حقوق الأولوية. وإذا كانت حقوق الأولوية سيتم تداولها في سوق عامة بشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، فإن القيمة العادلة يتم قياسها عند إقفال العمل في اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع حقوق الأولوية.

رقم الرقابة

أ٣ لتوضيح تطبيق فكرة رقم الرقابة المبينة في الفقرتين ٤٢ و٤٣، لنفترض أن منشأة لديها ربح من عمليات مستمرة معزو إلى المنشأة الأم بمبلغ ٤٨٠٠ وحدة عملة[١] وخسارة من عمليات غير مستمرة معزوة إلى المنشأة الأم بمبلغ ٧٢٠٠ وحدة عملة وخسارة معزوة إلى المنشأة الأم بمبلغ ٢٤٠٠ وحدة عملة، ولديها ٢٠٠٠ سهم عادي و٤٠٠ سهم عادي محتمل إصدارها قائمة. وربحية السهم الأساسية للمنشأة هي ٢,٤٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة و(٣,٦٠) وحدة عملة للعمليات غير المستمرة و (١,٢٠) وحدة عملة للخسارة. تضاف الأسهم العادية المحتمل إصدارها وعددها ٤٠٠ عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة لأن ربحية السهم الناتجة البالغة ٢,٠٠ وحدة عملة فيما يخص العمليات المستمرة هي ربحية مخفضة، على افتراض عدم وجود أي أثر على الربح أو الخسارة لتلك الأسهم العادية المحتمل إصدارها البالغ عددها ٤٠٠. ولأن الربح من العمليات المستمرة المعزو إلى المنشأة الأم هو رقم الرقابة، فإن المنشأة تضيف أيضاً تلك الأسهم العادية المحتمل إصدارها البالغ عددها ٤٠٠ سهم عند احتساب المبالغ الأخرى لربحية السهم، حتى ولو كانت مبالغ ربحية السهم الناتجة مضادة

[١] في هذه الإرشادات، المبالغ النقدية مقوَّمة بـ"وحدات عملة".

للتخفيض إلى مبالغ ربحية السهم الأساسية المقارنة، أي أن خسارة السهم أقل [(٣,٠٠ وحدة عملة) للسهم فيما يخص الخسارة من العمليات غير المستمرة و(١,٠٠ وحدة عملة) للسهم فيما يخص الخسارة].

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ٤ لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، فإن متوسط سعر السوق للأسهم العادية التي يفترض أن يتم إصدارها يتم احتسابه على أساس متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ونظرياً فإن كل معاملة في السوق تخص الأسهم العادية للمنشأة يمكن إضافتها عند تحديد متوسط سعر السوق. ولكن من الناحية العملية، يكفي عادة استخدام متوسط بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية.

أ٥ يكفي عادةً استخدام أسعار الإقفال في السوق لاحتساب متوسط سعر السوق. ولكن عندما تتذبذب الأسعار بشكل كبير، فإن استخدام متوسط للأسعار المرتفعة والمنخفضة ينتج عادةً سعراً يمثل الأسعار بشكل أفضل. والطريقة التي تستخدم لاحتساب متوسط سعر السوق تستخدم بشكل ثابت ما لم تصبح غير ممثلة لأسعار السوق بسبب تغير الظروف. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تستخدم سعر الإقفال في السوق لاحتساب متوسط سعر السوق لسنوات عديدة تكون فيها الأسعار مستقرة نسبياً، قد تتحول إلى متوسط للأسعار المرتفعة والمنخفضة إذا بدأت الأسعار في التذبذب تذبذباً كبيراً ولم تعد أسعار الإقفال في السوق تمثل متوسط السعر.

الخيارات والأذونات وما يعادلها

أ٦ يفترض أن تتم ممارسة الخيارات أو الأذونات لشراء الأدوات القابلة للتحويل عندما يكون متوسط الأسعار لكل من الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر ممارسة الخيارات والأذونات. ولكن لا يمكن افتراض الممارسة ما لم يتم أيضاً افتراض تحويل الأدوات القائمة المشابهة القابلة للتحويل، إن وجدت.

أ٧ قد تجيز أو تتطلب الخيارات أو الأذونات تقديم دين أو أدوات أخرى من ديون أو أدوات المنشأة (أو منشأتها الأم أو منشأة تابعة) سداداً لسعر الممارسة بالكامل، أو جزء منه. وعند احتساب ربحية السهم المخفَّضة، يكون لتلك الخيارات أو الأذونات أثر مخفِّض للربحية إذا (أ) كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية ذات الصلة للفترة يفوق سعر الممارسة أو (ب) كان سعر البيع للأداة التي سيتم تقديمها أقل من ذلك السعر الذي يمكن تقديم الأداة به بموجب اتفاقية الخيار أو الإذن وكان الحسم الناتج عن ذلك يحدد سعر ممارسة فعّال أقل من سعر السوق للأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند الممارسة. وعند احتساب ربحية السهم المخفَّضة، فإن تلك الخيارات أو الأذونات يُفترض أن تتم ممارستها ويُفترض أن يتم تقديم الدين أو الأدوات الأخرى. وإذا كان تقديم النقد يُعد أكثر نفعاً لحامل الخيار أو الإذن وكان العقد يجيز تقديم نقد، فيفترض عندئذ تقديم النقد. ويتم رد الفائدة (صافية بعد طرح الضريبة) على أي دين يفترض أنه سيتم تقديمه على اعتبار أنها تعديل في البسط.

أ٨ تُعالَج بنفس الطريقة الأسهم الممتازة التي تخضع لأحكام مشابهة أو الأدوات الأخرى التي تنطوي على خيارات تحويل تسمح للمستثمر بدفع نقد مقابل الحصول على سعر تحويل أكثر نفعاً.

أ٩ قد تتطلب الأحكام ذات الصلة ببعض الخيارات أو الأذونات استخدام المتحصلات التي يتم الحصول عليها من ممارسة تلك الأدوات في إطفاء دين على المنشأة أو أدوات أخرى من أدوات المنشأة (أو منشأتها الأم أو منشأة تابعة). وعند احتساب ربحية السهم المخفَّضة، فإن تلك الخيارات أو الأذونات يُفترض أن تتم ممارستها وأن يتم استخدام المتحصلات لشراء الدين بمتوسط سعره في السوق بدلاً من شراء أسهم عادية. ولكن المتحصلات الزائدة عن المبلغ المستخدم للشراء المفترض للدين، والتي يتم الحصول عليها من الممارسة المفترضة، تؤخذ في الحسبان (أي يفترض أن يتم استخدامها لإعادة شراء أسهم عادية) عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة. والفائدة (صافية بعد طرح الضريبة) على أي دين يفترض أن يتم شراؤه يتم ردها على أنها تعديل في البسط.

خيارات الرد المكتوبة

أ١٠ لتوضيح تطبيق الفقرة ٦٣، لنفترض أن منشأة لديها ١٢٠ خيار رد مكتوب على أسهمها العادية بسعر ممارسة يبلغ ٣٥ وحدة عملة. ومتوسط سعر السوق لأسهمها العادية للفترة هو ٢٨ وحدة عملة. فعند احتساب ربحية السهم المخفَّضة، تفترض المنشأة أنها قد أصدرت ١٥٠ سهماً بواقع ٢٨ وحدة عملة للسهم في بداية الفترة للوفاء بواجب الرد القائم لديها بواقع ٤ ٢٠٠ وحدة عملة. والفرق بين عدد ١٥٠

سهماً عادياً الصادرة وعدد ١٢٠ سهماً عادياً التي تم الحصول عليها من الوفاء بخيار الرد (٣٠ سهماً عادياً إضافياً) يُضاف إلى المقام عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة.

أدوات المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة

أ١١ الأسهم العادية المحتمل إصدارها في منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة والقابلة للتحويل إمّا إلى أسهم عادية في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة أو القابلة للتحويل إلى أسهم عادية في المنشأة الأم أو المنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها (يشار إليهم بالمنشأة المعدة للتقرير) تُدرج عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة كالآتي:

(أ) الأدوات الصادرة عن منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة والتي تمكّن حاملها من الحصول على أسهم عادية من أسهم المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة تُدرج في بيانات احتساب ربحية السهم المخفَّضة للمنشأة التابعة أو المشروع أو المنشأة الزميلة. ومن ثمّ، فإن ربحية السهم تلك تُدرج في العمليات الخاصة باحتساب ربحية السهم في المنشأة المعدة للتقرير بناءً على ملكية المنشأة المعدة للتقرير لأدوات المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة.

(ب) أدوات المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية في المنشأة المعدة للتقرير تؤخذ في الحسبان ضمن الأسهم العادية المحتمل إصدارها في المنشأة المعدة للتقرير لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة. وبالمثل فإن الخيارات أو الأذونات الصادرة عن منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة لشراء أسهم عادية من أسهم المنشأة المعدة للتقرير تؤخذ في الحسبان ضمن الأسهم العادية المحتمل إصدارها في المنشأة المعدة للتقرير عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة الموحدة.

أ١٢ لغرض تحديد الأثر على ربحية السهم من الأدوات الصادرة عن المنشأة المعدة للتقرير والتي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية في منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، يُفترض أن الأدوات قد تم تحويلها وأن البسط (مبلغ الربح أو الخسارة المعزو إلى حملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم) قد تم تعديله حسب الضرورة وفقاً للفقرة ٣٣. وإضافة إلى تلك التعديلات، فإن البسط يتم تعديله تبعاً لأي تغير في مبلغ الربح أو الخسارة المسجل من قبل المنشأة المعدة للتقرير (مثل الدخل من توزيعات الأرباح أو الدخل من طريقة حقوق الملكية) المعزو إلى الزيادة في عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة نتيجة التحويل المفترض. ولا يتأثر المقام في احتساب ربحية السهم المخفَّضة لأن عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة المعدة للتقرير لن يتغير عند التحويل المفترض.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية ذات الفئتين

أ١٣ تتضمن حقوق الملكية لبعض المنشآت:

(أ) الأدوات التي تشارك في توزيعات الأرباح مع الأسهم العادية طبقاً لصيغة رياضية محددة مسبقاً (على سبيل المثال، اثنان مقابل واحد) وبحد أعلى، أحياناً، على مدى المشاركة (على سبيل المثال، حتى مبلغ محدد، وبما لا يتخطاه، لكل سهم).

(ب) فئة أسهم عادية بمعدل توزيعات أرباح مختلف عن المعدل الخاص بفئة أسهم عادية أخرى ولكن دون حقوق مسبقة أو حقوق ذات أولوية أعلى.

أ١٤ لغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، يُفترض التحويل فيما يتعلق بتلك الأدوات الموضحة في الفقرة أ١٣ القابلة للتحويل إلى أسهم عادية إذا كان الأثر مخفِّضاً للربحية. وفيما يتعلق بتلك الأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة أسهم عادية، فإن الربح أو الخسارة للفترة يتم تخصيصه إلى الفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة وفقاً لحقوقها في توزيعات الأرباح أو الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح غير الموزعة. ولحساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة:

(أ) فإن مبلغ الربح أو الخسارة المعزو إلى حملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم يتم تعديله (تخفيض الربح وزيادة الخسارة) بمبلغ توزيعات الأرباح المعلن عنها في الفترة لكل فئة من الأسهم وبمبلغ توزيعات الأرباح التعاقدية (أو الفائدة على السندات المشاركة) التي يجب دفعها عن الفترة (على سبيل المثال، توزيعات الأرباح المتراكمة غير المدفوعة).

(ب) يتم تخصيص المتبقي من الربح أو الخسارة على الأسهم العادية أو أدوات حقوق الملكية المشاركة في حدود أن تشارك كل أداة في الربحية كما لو كان قد تم توزيع جميع الربح أو الخسارة للفترة. ويتم تحديد مجموع الربح أو الخسارة المخصص لكل فئة من فئات أدوات حقوق الملكية بإضافة المبلغ المخصص لتوزيعات الأرباح والمبلغ المخصص لميزة المشاركة إلى بعضهما.

(ج) تتم قسمة مجموع مبلغ الربح أو الخسارة المخصص لكل فئة من فئات أدوات حقوق الملكية على عدد الأدوات القائمة التي يتم تخصيص الربحية لها لتحديد ربحية السهم للأداة.

ولغرض احتساب ربحية السهم المخفَّضة، فإن جميع الأسهم العادية المحتملة التي يفترض أن يكون قد تم إصدارها تضاف إلى الأسهم العادية القائمة.

الأسهم المدفوعة قيمتها جزئياً

أ١٥ إذا كانت الأسهم قد أصدرت ولكن لم يتم دفع قيمتها كاملة، فإنها تُعالَج عند احتساب ربحية السهم الأساسية على أنها جزء من سهم عادي بقدر حقها في المشاركة في توزيعات الأرباح خلال الفترة بالنسبة إلى سهم عادي مدفوعة قيمته بالكامل.

أ١٦ بقدر عدم أحقية الأسهم المدفوعة قيمتها جزئياً في المشاركة في توزيعات الأرباح خلال الفترة، فإنها تعالَج عند احتساب ربحية السهم المخفَّضة على أنها مُعادِلة للأذونات أو الخيارات. ويُفترض أن الرصيد غير المدفوع يمثل متحصلات مستخدمة لشراء أسهم عادية. وعدد الأسهم المدرجة في ربحية السهم المخفَّضة هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتب فيها وعدد الأسهم التي يفترض أنه قد تم شراؤها.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤
"التقرير المالي الأولي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤
التقرير المالي الأولي

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو وصف الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي وتحديد مبادئ الإثبات والقياس في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة أولية. ويؤدي التقرير المالي الأولي الذي يتم توفيره في الوقت المناسب والذي يمكن الاعتماد عليه إلى تحسين قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على فهم قدرة المنشأة على توليد الأرباح والتدفقات النقدية وفهم وضعها المالي وسيولتها.

النطاق

١ لا يحدد هذا المعيار بشكل ملزم المنشآت التي ينبغي مطالبتها بنشر تقارير مالية أولية، أو معدل تكرار نشر هذه التقارير، أو مدى سرعة النشر بعد نهاية الفترة الأولية. إلا أن الحكومات ومنظمو الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية غالباً ما تطالب المنشآت التي تُتداول أوراقها المالية التي تمثل ديناً أو حقوق ملكية في سوق عامة، بأن تنشر تقارير مالية أولية. وينطبق هذا المعيار إذا كانت المنشأة مطالبة أو اختارت أن تنشر تقريراً مالياً أولياً وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وتُشجع لجنة المعايير الدولية للمحاسبة[1] المنشآت التي تُتداول أوراقها المالية في سوق عامة على أن توفر التقارير المالية الأولية التي تتوافق مع مبادئ الإثبات والقياس والإفصاح المحددة في هذا المعيار. وعلى وجه الخصوص، تُشجَّع المنشآت التي تُتداول أوراقها المالية في سوق عامة على:

(أ) أن توفر تقارير مالية أولية - على الأقل - اعتباراً من نهاية النصف الأول من سنتها المالية؛

(ب) أن تجعل تقاريرها المالية الأولية متاحة في موعد لا يتجاوز ٦٠ يوماً بعد نهاية الفترة الأولية.

٢ يتم تقويم كل تقرير مالي، سنوي أو أولي، بذاته من حيث مدى توافقه مع المعايير الدولية للتقرير المالي. وحقيقة أن المنشأة قد لا تكون وفرت تقارير مالية أولية خلال سنة مالية معينة أو قد تكون وفرت تقارير مالية أولية لا تلتزم بهذا المعيار، لا تمنع القوائم المالية السنوية للمنشأة من التوافق مع المعايير الدولية للتقرير المالي إذا كانت فيما عدا ذلك تُعد متوافقة مع المعايير الدولية للتقرير المالي.

٣ إذا وُصف التقرير المالي الأولي لمنشأة ما بأنه ملتزمٌ بالمعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب أن يكون ملتزماً بجميع متطلبات هذا المعيار. وتتطلب الفقرة ١٩ تقديم إفصاحات معينة في هذا الصدد.

التعريفات

٤ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

***الفترة الأولية* هي فترة تقرير مالي أقصر من سنة مالية كاملة.**

***التقرير المالي الأولي* هو تقرير مالي يتضمن إمّا مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هو موضح في المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)) أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة (كما هو موضح في هذا المعيار) لفترة أولية.**

محتوى التقرير المالي الأولي

٥ يعرف المعيار الدولي للمحاسبة ١ المجموعة الكاملة من القوائم المالية بأنها تشمل المكونات الآتية:

(أ) قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة؛

[1] حل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة الذي بدأ أعماله في ٢٠٠١، محل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة.

(ب) قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة؛

(ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛

(د) قائمة التدفقات النقدية للفترة؛

(هـ) الإيضاحات، وتشمل المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(هـ أ) المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة كما هي محددة في الفقرتين ٣٨ و٣٨أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١؛

(و) قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية وفقاً للفقرات ٤٠أ-٤٠د من المعيار الدولي للمحاسبة ١.

ويمكن أن تستخدم المنشأة عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة عنوان "قائمة الدخل الشامل" بدلاً عن "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر".

٦ لمراعاة اعتبارات توفير المعلومات في الوقت المناسب والتكلفة ولتجنب تكرار معلومات تم التقرير عنها سابقاً، قد تُطالَب المنشأة أو قد تختار أن توفر معلومات أقل في التواريخ الأولية بالمقارنة مع قوائمها المالية السنوية. ويعرف هذا المعيار الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي بأنه يشمل القوائم المالية المختصرة والإيضاحات التوضيحية المختارة. ويُقصد من التقرير المالي الأولي أن يوفر تحديثاً لآخر مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية. ومن ثم، فهو يركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي تم التقرير عنها سابقاً.

٧ لا يوجد في هذا المعيار ما يُقصد منه أن يمنع المنشأة أو يثنيها عن نشر مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هو موضح في المعيار الدولي للمحاسبة ١) في تقريرها المالي الأولي، بدلاً من الاقتصار على قوائم مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة. ولا يمنع هذا المعيار المنشأة أو يثنيها عن أن تضمِّن في القوائم المالية الأولية المختصرة ما هو أكثر من الحد الأدنى للبنود المستقلة أو الإيضاحات التفسيرية المختارة كما هو محدد في هذا المعيار. وتنطبق أيضاً إرشادات الإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار على القوائم المالية الكاملة لأية فترة أولية، وتشتمل تلك القوائم على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار (وعلى وجه الخصوص، الإفصاحات المختارة التي ترد في الإيضاحات والمذكورة في الفقرة ١٦أ) إضافة إلى تلك المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

الحد الأدنى لمكونات التقرير المالي الأولي

٨ **يجب أن يشتمل التقرير المالي الأولي، كحد أدنى، على المكونات الآتية:**

(أ) قائمة مختصرة للمركز المالي؛

(ب) قائمة مختصرة أو قوائم مختصرة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر؛

(ج) قائمة مختصرة للتغيرات في حقوق الملكية؛

(د) قائمة مختصرة للتدفقات النقدية؛

(هـ) إيضاحات تفسيرية مختارة.

٨أ **إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة، كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض معلومات أولية مختصرة من تلك القائمة.**

شكل ومحتوى القوائم المالية الأولية

٩ **إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة كاملة من القوائم المالية في تقريرها المالي الأولي، فيجب أن يتوافق شكل ومحتوى تلك القوائم مع متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١ فيما يخص المجموعة الكاملة من القوائم المالية.**

١٠ **إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة من القوائم المالية المختصرة في تقريرها المالي الأولي، فيجب أن تشمل تلك القوائم المختصرة، كحد أدنى، كل عنوان ومجموع فرعي من العناوين والمجاميع الفرعية التي كانت متضمنة في أحدث قوائمها المالية السنوية والإيضاحات التفسيرية المختارة المطلوبة بموجب هذا المعيار. كما يجب تضمين بنود مستقلة أو إيضاحات إضافية إذا كان إغفال ذكرها سيجعل القوائم المالية الأولية المختصرة مضللة.**

١١ **يجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة للفترة الأولية، في القائمة التي تعرض مكونات الربح أو الخسارة لتلك الفترة، عندما تكون المنشأة واقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم"[٢].**

١١أ **إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة، كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفَّضة في تلك القائمة.**

١٢ يوفر المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) إرشادات تخص هيكل القوائم المالية. وتشرح الإرشادات التطبيقية الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١ الطرق التي يمكن أن تُعرض بها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

١٣ [حُذفت]

١٤ إذا كانت أحدث القوائم المالية السنوية للمنشأة قوائم موحدة، فإن التقرير المالي الأولي يُعد على أساس التوحيد. ولا تُعدّ القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم متسقة أو قابلة للمقارنة مع القوائم الموحدة الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي. وإذا تضمن التقرير المالي السنوي للمنشأة القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم إضافة إلى القوائم المالية الموحدة، فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدراج القوائم المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي الأولي للمنشأة.

الأحداث والمعاملات المهمة

١٥ يجب على المنشأة أن تدرج في تقريرها المالي الأولي توضيحاً للأحداث والمعاملات التي تعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة وأدائها منذ نهاية آخر فترة تقرير سنوية. ويجب أن تؤدي المعلومات المُفصح عنها فيما يتعلق بتلك الأحداث والمعاملات إلى تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة في أحدث تقرير مالي سنوي.

١٥أ سيتمكن مستخدم التقرير المالي الأولي للمنشأة من الاطلاع على أحدث تقرير مالي سنوي لتلك المنشأة. وبناءً عليه، فليس من الضروري أن توفر الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالي الأولي تحديثات غير مهمة نسبياً للمعلومات التي تم التقرير عنها في الإيضاحات الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي.

١٥ب فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات التي سيكون الإفصاح عنها مطلوباً إذا كانت مهمة: وهذه القائمة ليست شاملة.

(أ) تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس مثل ذلك التخفيض؛

(ب) إثبات خسارة من الهبوط في قيمة الأصول المالية أو العقارات والآلات والمعدات أو الأصول غير الملموسة أو الأصول الناشئة عن عقود مع العملاء أو الأصول الأخرى، وعكس خسارة الهبوط تلك؛

(ج) عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(د) اقتناء واستبعاد بنود العقارات والآلات والمعدات؛

(هـ) التعهدات بشراء العقارات والآلات والمعدات؛

(و) التسويات القضائية؛

(ز) تصحيح أخطاء الفترات السابقة؛

(ح) التغيرات في الظروف التجارية أو الاقتصادية التي تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية للمنشأة، وذلك سواءً كانت تلك الأصول أو الالتزامات مثبتة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستنفدة؛

---

[٢] عُدِّلت هذه الفقرة بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨ لتوضيح نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤.

(ط) التعثر في سداد أي قرض أو الإخلال باتفاقية قرض، لم يتم تداركه في نهاية فترة التقرير أو قبلها؛

(ي) المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(ك) التحويلات بين مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة المستخدم في قياس القيمة العادلة للأدوات المالية؛

(ل) التغييرات في تصنيف الأصول المالية نتيجة تغير في غرض أو استخدام تلك الأصول؛

(م) التغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.

١٥ج يوفر عدد من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إرشادات تتعلق بمتطلبات الإفصاح فيما يخص الكثير من البنود الواردة في الفقرة ١٥ب. وعندما يكون الحدث أو المعاملة مهماً لفهم التغيرات في المركز المالي وأداء المنشأة منذ آخر فترة تقرير سنوية، فينبغي أن يقدم التقرير المالي الأولي للمنشأة توضيحاً وتحديثاً للمعلومات ذات الصلة المتضمنة في القوائم المالية لآخر فترة تقرير سنوية.

١٦ [حُذفت]

الإفصاحات الأخرى

١٦أ بالإضافة إلى الإفصاح عن الأحداث والمعاملات المهمة وفقاً للفقرات ١٥-١٥ج، يجب على المنشأة أن تدرج المعلومات المذكورة أدناه، ضمن الإيضاحات المرفقة بقوائمها المالية الأولية أو في أي مكان في التقرير المالي الأولي. ويجب تقديم الإفصاحات المذكورة أدناه في القوائم المالية الأولية أو يجب تضمينها من خلال الإحالة بإشارات مرجعية في القوائم المالية الأولية إلى نوع آخر من البيانات (مثل تعليقات الإدارة أو تقارير المخاطر) التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس شروط القوائم المالية الأولية وفي نفس الوقت. وإذا لم يكن لمستخدمي القوائم المالية إمكانية الاطلاع، بنفس الشروط وفي نفس الوقت، على المعلومات المُضمَّنة من خلال الإحالة إليها بإشارات مرجعية، فإن التقرير المالي يكون غير مكتمل. ويجب التقرير عادةً عن المعلومات على أساس يمتد من بداية السنة المالية حتى تاريخه.

(أ) بيان أنه قد تم اتباع السياسات المحاسبية وطرق الحساب نفسها في القوائم المالية الأولية بالمقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية؛ أو وصف لطبيعة و أثر التغيير إذا تم تغيير تلك السياسات والطرق.

(ب) تعليقات توضيحية عن موسمية أو دورية العمليات الأولية.

(ج) طبيعة ومبلغ البنود المؤثرة على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الدخل أو التدفقات النقدية والتي تعد استثنائية بسبب طبيعتها أو حجمها أو حدوثها.

(د) طبيعة ومبلغ التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة للسنة المالية الحالية، أو التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في السنوات المالية السابقة.

(هـ) إصدارات الأوراق المالية التي تمثل ديناً والتي تمثل حقوق ملكية، وإعادة شرائها وتسديداتها.

(و) توزيعات الأرباح المدفوعة (مجمعة أو لكل سهم) بشكل منفصل للأسهم العادية والأسهم الأخرى.

(ز) المعلومات القطاعية الآتية (الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقرير المالي الأولي للمنشأة يكون مطلوباً فقط إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية" يتطلب من تلك المنشأة أن تفصح عن المعلومات القطاعية في قوائمها المالية السنوية):

(١) الإيرادات من العملاء الخارجيين، إذا كانت مُدرجة في مقياس ربح أو خسارة القطاع، والتي تتم مراجعتها من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي أو تُرفع له بطريقة أخرى بشكل منتظم.

(٢) الإيرادات فيما بين القطاعات، إذا كانت مدرجة في مقياس ربح أو خسارة القطاع، والتي تتم مراجعتها من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي أو تُرفع له بطريقة أخرى بشكل منتظم.

(٣) مقياس ربح أو خسارة القطاع.

(٤) مقياس مجموع الأصول والالتزامات لقطاع معين يتم التقرير عنه إذا كانت مثل هذه المبالغ تُرفع بشكل منتظم لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي وإذا كان هناك تغير ذو أهمية نسبية عن المبلغ المُفصح عنه في آخر قوائم مالية سنوية لذلك القطاع الذي يتم التقرير عنه.

(٥) وصف للاختلافات في أساس تحديد القطاعات، أو في أساس قياس ربح أو خسارة القطاع، عن آخر قوائم مالية سنوية.

(٦) مطابقة لمجموع مقاييس ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) والعمليات غير المستمرة. ولكن إذا كانت المنشأة تخصص بنوداً مثل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) على القطاعات التي يتم التقرير عنها، فيمكن للمنشأة مطابقة مجموع مقاييس ربح أو خسارة القطاعات مع الربح أو الخسارة بعد تلك البنود. ويجب تحديد وتوضيح بنود المطابقة ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في تلك المطابقة.

(ح) الأحداث بعد الفترة الأولية والتي لم تنعكس في القوائم المالية للفترة الأولية.

(ط) أثر التغيرات في تكوين المنشأة خلال الفترة الأولية، بما في ذلك تجميع الأعمال، واكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة والاستثمارات طويلة الأجل، وإعادة الهيكلة، والعمليات غير المستمرة. وفي حالة تجميع الأعمال، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال".

(ي) فيما يخص الأدوات المالية، الإفصاحات عن القيمة العادلة حسبما هو مطلوب بموجب الفقرات ٩١ – ٩٣(ح)، و٩٤ – ٩٦، و٩٨ و٩٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" والفقرات ٢٥، و٢٦، و٢٨ – ٣٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

(ك) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩ب من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، وذلك للمنشآت التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، منشآت استثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة".

(ل) تفصيل الإيرادات من العقود من العملاء المطلوبة وفقاً للفقرتين ١١٤ و١١٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

١٧-١٨ [حُذفت]

الإفصاح عن الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي

١٩ إذا كان التقرير المالي الأولي للمنشأة ملتزماً بهذا المعيار، فيجب أن يُفصح عن تلك الحقيقة. ولا يجوز وصف تقرير مالي أولي بأنه ملتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي ما لم يكن ملتزماً بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.

الفترات التي يُتطلب أن تُعرض لها قوائم مالية أولية

٢٠ يجب أن تشمل التقارير الأولية القوائم المالية الأولية (المختصرة أو الكاملة) للفترات كما يلي:

(أ) قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة الأولية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

(ب) قوائم الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة الأولية الحالية وتراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قوائم مقارنة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترات الأولية المقارنة (حالية ومن بداية السنة حتى تاريخه) من السنة المالية السابقة مباشرة. وكما هو مسموح به بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُعدل في ٢٠١١)، يجوز أن يعرض التقرير الأولي لكل فترة قائمة أو قوائم الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

(ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

(د) قائمة التدفقات النقدية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١ فيما يخص المنشأة التي تكون أعمالها ذات طابع موسمي بدرجة عالية، فإن المعلومات المالية للاثني عشر شهراً حتى نهاية الفترة الأولية، والمعلومات المقارنة لفترة الاثني عشر شهراً السابقة قد تكون مفيدة. ومن ثمّ، تُشجَّع المنشآت التي تكون أعمالها ذات طابع موسمي بدرجة عالية على أن تأخذ في الحسبان التقرير عن مثل تلك المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة.

٢٢ يوضح الجزء (أ) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار الفترات المطلوب أن تعرضها المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي والمنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل ربع سنوي.

الأهمية النسبية

٢٣ **عند تحديد كيفية إثبات أو قياس أو تصنيف أو الإفصاح عن بند ما لأغراض التقرير المالي الأولي، يجب تقييم الأهمية النسبية فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الأولية. وعند إجراء تقييمات للأهمية النسبية، يجب إدراك أن القياسات الأولية قد تعتمد إلى حد كبير على التقديرات أكثر من اعتمادها على قياسات البيانات المالية السنوية.**

٢٤ يعرّف المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعلومات ذات الأهمية النسبية ويتطلب الإفصاح بشكل منفصل عن البنود ذات الأهمية النسبية، بما في ذلك (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الإفصاح عن التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء والتغييرات في السياسات المحاسبية. ولا يتضمن المعياران إرشادات كمية بشأن الأهمية النسبية.

٢٥ في حين أن الاجتهاد الشخصي يكون مطلوباً دائماً عند تقييم الأهمية النسبية، فإن هذا المعيار يؤسس قرارات الإثبات والإفصاح على بيانات الفترة الأولية بذاتها لأسباب تتعلق بقابلية الأرقام الأولية للفهم. وبالتالي، تُثبت على سبيل المثال البنود الاستثنائية والتغييرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية والأخطاء ويُفصح عنها على أساس الأهمية النسبية فيما يتعلق ببيانات الفترة الأولية لتجنب الاستنتاجات المضللة التي قد تنتج عن عدم الإفصاح. ويتمثل الهدف الأساسي من ذلك في ضمان أن يشمل التقرير المالي الأولي جميع المعلومات الملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة وأدائها خلال الفترة الأولية.

الإفصاح في القوائم المالية السنوية

٢٦ **خلال الفترة الأولية الختامية من السنة المالية، إذا تم بشكل جوهري تغيير تقدير لمبلغ تم التقرير عنه في فترة أولية ولكن لم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة الأولية الختامية، فيجب أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح مرفق بالقوائم المالية السنوية لتلك السنة المالية.**

٢٧ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ الإفصاح عن طبيعة التغيير ومبلغه (إن أمكن عملياً) في تقدير له أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. وتتطلب الفقرة ١٦أ(د) من هذا المعيار إفصاحاً مشابهاً في التقرير المالي الأولي. وتشمل الأمثلة التغييرات في التقديرات المتعلقة بتخفيضات قيمة المخزون في الفترة الأولية الختامية، أو إعادة الهيكلة، أو خسائر الهبوط التي تم التقرير عنها في فترة أولية سابقة من السنة المالية. ويتسق الإفصاح المطلوب بموجب الفقرة السابقة مع متطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ ويُقصد منه أن يكون ضيق النطاق – بحيث يتعلق فقط بالتغيير في التقدير. ولا تطالَب المنشأة بأن تقوم بإدراج معلومات مالية إضافية للفترة الأولية في قوائمها المالية السنوية.

الإثبات والقياس

نفس السياسات المحاسبية السنوية

٢٨ **يجب على المنشأة أن تطبق في قوائمها المالية الأولية نفس السياسات المحاسبية المطبقة في قوائمها المالية السنوية، باستثناء ما يتم**

إجراؤه من تغييرات في السياسات المحاسبية بعد تاريخ أحدث قوائم مالية سنوية والتي يلزم أن تنعكس في القوائم المالية السنوية التالية. وبالرغم من ذلك، يجب ألا يؤثر معدل تكرار نشر تقارير المنشأة (سنوياً أو نصف سنوياً أو ربع سنوياً) على قياس نتائجها السنوية. وتحقيقاً لذلك الهدف، يجب إجراء القياسات لأغراض التقرير الأولي على أساس يمتد من بداية السنة حتى تاريخه.

٢٩ إن مطالبة المنشأة بأن تطبق في قوائمها المالية الأولية نفس السياسات المحاسبية المطبقة في قوائمها المالية السنوية قد يبدو منها ما يوحي بأن قياسات الفترة الأولية يتم إجراؤها كما لو كانت كل فترة أولية قائمة بذاتها كفترة تقرير مستقلة. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة ٢٨، من خلال نصها على أنه يجب ألا يؤثر معدل تكرار إصدار تقارير المنشأة على قياس نتائجها السنوية، تقر بأن الفترة الأولية تعد جزءاً من سنة مالية أكبر. وقد تنطوي القياسات من بداية السنة حتى تاريخه على تغييرات في تقديرات لمبالغ تم التقرير عنها في فترات أولية سابقة من السنة المالية الحالية. ولكن مبادئ إثبات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في الفترات الأولية هي نفسها المطبقة في القوائم المالية السنوية.

٣٠ للتوضيح:

(أ) مبادئ إثبات وقياس الخسائر من تخفيض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو الهبوط في فترة أولية هي نفسها التي كانت ستتبعها المنشأة إذا أعدت قوائم مالية سنوية فقط. وبالرغم من ذلك، إذا أُثبتت وقيست تلك البنود في إحدى الفترات الأولية وتغير التقدير في فترة أولية لاحقة من تلك السنة المالية، فإن التقدير الأصلي يتم تغييره في الفترة الأولية اللاحقة، إمّا بمراكمة مبلغ خسارة إضافي أو بعكس المبلغ المُثبت سابقاً؛

(ب) التكلفة التي لا تستوفي تعريف أصل في نهاية فترة أولية لا تُؤجل في قائمة المركز المالي، سواءً لانتظار معلومات مستقبلية تتعلق بما إذا استوفت تعريف أصل، أو لتمهيد الأرباح خلال الفترات الأولية في السنة المالية؛

(ج) يُثبت مصروف ضريبة الدخل في كل فترة أولية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبه الدخل السنوي المتوقع للسنة المالية بالكامل. وقد يلزم تعديل المبالغ المستحقة لمصروف ضريبة الدخل في إحدى الفترات الأولية في فترة أولية لاحقة من تلك السنة المالية إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي.

٣١ بموجب "إطار مفاهيم التقرير المالي"، الإثبات هو "آلية التعرف على كل بند مستوفٍ لتعريف أحد عناصر القوائم المالية لغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي". وتُعد تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات أساسية للإثبات، في نهاية كل من فترات التقرير المالي السنوية والأولية.

٣٢ فيما يخص الأصول، تنطبق نفس اختبارات المنفعة الاقتصادية المستقبلية في التواريخ الأولية وفي نهاية السنة المالية للمنشأة. والتكاليف التي بحكم طبيعتها، لن تكون مؤهلة لتُصنَّف على أنها أصول في نهاية السنة المالية لن تكون مؤهلة أيضاً لتُصنَّف على أنها أصول في التواريخ الأولية. وبالمثل، يجب أن يمثِّل الالتزام في نهاية فترة التقرير الأولية واجباً قائماً في ذلك التاريخ، تماماً مثل ما يجب أن يكون في نهاية فترة التقرير السنوية.

٣٣ تتمثل إحدى الخصائص الأساسية للدخل (الإيراد) والمصروفات في أن ما يتعلق بها من تدفقات داخلة وتدفقات خارجة من أصول والتزامات قد حدثت بالفعل. وإذا حدثت تلك التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة، فإن الإيراد والمصروف المتعلق بها يتم إثباته، وبخلاف ذلك فإنه لا يُثبت. ولا يسمح "إطار المفاهيم" بإثبات بنود في قائمة المركز المالي لا تستوفي تعريف الأصول أو الالتزامات.

٣٤ عند قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية، تكون المنشأة التي تقوم بالتقرير سنوياً فقط قادرة على أن تأخذ في الحسبان المعلومات التي تصبح متاحة على مدار السنة المالية. وتكون قياساتها، في الواقع، على أساس يمتد من بداية السنة حتى تاريخه.

٣٥ تستخدم المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي المعلومات المتاحة في منتصف السنة أو بعد ذلك بوقت قصير في إجراء القياسات في قوائمها المالية لفترة الستة أشهر الأولى، والمعلومات المتاحة في نهاية السنة أو بعد ذلك بوقت قصير لفترة الاثني عشر شهراً. وستعكس قياسات الاثني عشر شهراً التغييرات المحتملة في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها لفترة الستة أشهر الأولى. ولا تُعدَّل بأثر رجعي المبالغ التي تم التقرير عنها في التقرير المالي الأولي لفترة الستة أشهر الأولى. وبالرغم من ذلك، تتطلب الفقرتان ١٦أ(د) و٢٦ أن يُفصَح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.

٣٦ تقيس المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل متكرر - أكثر من نصف سنوي - الدخل والمصروفات على أساس يمتد من بداية السنة حتى تاريخه لكل فترة أولية مستخدمة المعلومات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية. وسوف تعكس مبالغ الدخل والمصروفات التي تم التقرير عنها في الفترة الأولية الحالية أي تغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة من السنة المالية. ولا تُعدَّل بأثر رجعي المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة. وبالرغم من ذلك، تتطلب الفقرتان ١٦أ(د) و٢٦ أن يُفصَح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة موسمياً أو دورياً أو من حينٍ لآخر

٣٧ لا يجوز توقع الإيرادات التي تستلم موسمياً أو دورياً أو من حينٍ لآخر خلال السنة المالية، أو تأجيلها، في تاريخ أولي إذا كان التوقع أو التأجيل لن يكون مناسباً في نهاية السنة المالية للمنشأة.

٣٨ من أمثلة ذلك إيراد توزيعات الأرباح، وعوائد حقوق الملكية الفكرية، والمنح الحكومية. وإضافة لذلك، تكتسب بعض المنشآت بشكل ثابت إيرادات أكثر في فترات أولية معينة من السنة المالية بالمقارنة بفترات أولية أخرى، ومثال ذلك، الإيرادات الموسمية من تجار التجزئة. وتُثبَت مثل تلك الإيرادات عند حدوثها.

التكاليف المتكبدة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية

٣٩ يجب توقع التكاليف التي يتم تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية للمنشأة، أو يجب تأجيلها، لأغراض التقرير الأولي فقط إذا كان من المناسب أيضاً توقع أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.

تطبيق مبادئ الإثبات والقياس

٤٠ يوفر الجزء (ب) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار أمثلة على كيفية تطبيق المبادئ العامة للإثبات والقياس المُحددة في الفقرات ٢٨-٣٩.

استخدام التقديرات

٤١ يجب تصميم إجراءات القياس التي سيتم اتباعها في تقرير مالي أولي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة يمكن الاعتماد عليها، و أنه تم الإفصاح بشكل مناسب عن جميع المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية التي تكون ملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة أو أدائها. وفي حين أن القياسات في كلٍ من التقارير المالية السنوية والأولية تكون دائماً مستندة إلى تقديرات معقولة، فإن إعداد التقارير المالية الأولية سيتطلب غالباً استخدام طرق التقدير بشكل أوسع بالمقارنة بالتقارير المالية السنوية.

٤٢ يقدم الجزء (ج) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار أمثلة على كيفية استخدام التقديرات في الفترات الأولية.

إعادة عرض الفترات الأولية التي تم التقرير عنها سابقاً

٤٣ يجب أن ينعكس التغيير في السياسة المحاسبية، بخلاف التغيير المحدد له فترة انتقالية بموجب معيار دولي جديد للتقرير المالي، عن طريق ما يلي:

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترات الأولية السابقة من السنة المالية الحالية وللفترات الأولية المقارنة في أي من السنوات السابقة التي سيتم إعادة عرضها في القوائم المالية السنوية، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨؛ أو

(ب) عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي في بداية السنة المالية لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كل الفترات السابقة، تعديل القوائم المالية للفترات الأولية السابقة من السنة المالية الحالية، والفترات الأولية المقارنة من السنوات المالية السابقة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أول تاريخ ممكن عملياً.

٤٤ أحد أهداف المبدأ السابق هو ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على كل فئة معينة من المعاملات على مدار السنة المالية بالكامل. وبموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٨، ينعكس التغيير في السياسة المحاسبية عن طريق تطبيقه بأثر رجعي، مع إعادة عرض البيانات المالية للفترات السابقة حتى أسبق فترة ممكنة عملياً. ومع ذلك، فإذا كان من غير الممكن عملياً تحديد المبلغ التراكمي للتعديل فيما يتعلق بالسنوات المالية السابقة، فإن السياسة الجديدة يتم تطبيقها حينئذٍ بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ بأثر مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً. ويتمثل أثر المبدأ الوارد في الفقرة ٤٣ في المطالبة بأن يُطبَّق أي تغيير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية، إمّا بأثر رجعي، وإذا كان ذلك غير ممكن عملياً، فبأثر مستقبلي من تاريخ لا يتجاوز بداية السنة المالية.

٤٥ إن السماح بأن تنعكس التغييرات المحاسبية اعتباراً من تاريخ أولي خلال السنة المالية، قد يسمح بتطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين على فئة معينة من المعاملات خلال سنة مالية واحدة. وسينتج عن ذلك صعوبات في التخصيص، ونتائج تشغيلية مبهمة، وتحليل معقد لمعلومات الفترة الأولية وعدم قابليتها للفهم.

تاريخ السريان

٤٦ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق.

٤٧ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرات ٤، و٥، و٨، و١١، و١٢، و٢٠ وحذف الفقرة ١٣ وأضاف الفقرتين ٨أ و١١أ. ويجب على المنشأة أن تُطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٤٨ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ١٦(١). ويجب على المنشأة أن تُطبق ذلك التعديل للفترات التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات أيضاً لتلك الفترة الأسبق.

٤٩ عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠١٠، الفقرات ١٥، و٢٧، و٣٥، و٣٦، وأضافت الفقرات ١٥أ-١٥ج والفقرة ١٦أ، وحذفت الفقرات ١٦-١٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٠ أضاف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ١٦أ(ي). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٥١ عدل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرات ٨، و٨أ، و١١أ، و٢٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المُعدل في يونيو ٢٠١١.

٥٢ عدلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩ – ٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة ٥ على أنه تعديل تابع مشتق من تعديل المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية". ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٥٣ عدلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩ – ٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة ١٦أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٥٤ عدل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ١٦أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق للإصدار "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أيضاً أن تطبق جميع التعديلات المتضمنة في الإصدار "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٥٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرتين ١٥ب و١٦أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٥٦ عدّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٢ – ٢٠١٤"، الصادرة في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرة ١٦أ. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٧ عدلت "مبادرة الإفصاح" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق لذلك التعديل.

٥٨ عدل الإصدار "تعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في عام ٢٠١٨ الفقرتين ٣١ و٣٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا داعي لها، فيجب عليها تطبيق التعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ بالرجوع إلى الفقرات ٤٣-٤٥ من هذا المعيار والفقرات ٢٣-٢٨ و٥٠-٥٣ و٥٤و من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

٥٩ عدل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٢٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق التعديلات الطارئة على تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" الوارد في الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ والفقرتين ٥ و٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

٦٠ عدل الإصدار "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، الذي عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ وبيان ممارسات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "ممارسة الاجتهادات بشأن الأهمية النسبية"، والصادر في فبراير ٢٠٢١، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦
الهبوط في قيمة الأصول

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتضمن أن أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبلغها الممكن استرداده. ويكون الأصل مسجلاً بما يزيد عن المبلغ الممكن استرداده منه إذا كان مبلغه الدفتري يتجاوز المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه. وإذا كان هذا هو الحال، فإن الأصل يوصف بأنه قد هبطت قيمته، ويتطلب المعيار من المنشأة أن تثبت خسارة هبوط. ويحدد المعيار أيضاً الوقت الذي ينبغي على المنشأة فيه أن تعكس خسارة الهبوط ويحدد الإفصاحات.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبَّق هذا المعيار عند المحاسبة عن الهبوط في قيمة جميع الأصول، بخلاف:**

(أ) **المخزون (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ *"المخزون"*)؛**

(ب) **الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ *"الإيراد من العقود مع العملاء"* ؛**

(ج) **أصول الضريبة المؤجلة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ *"ضرائب الدخل"*)؛**

(د) **الأصول التي تنشأ عن منافع الموظفين (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ *"منافع الموظفين"*)؛**

(هـ) **الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ *"الأدوات المالية"* ؛**

(و) **العقار الاستثماري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ *"العقارات الاستثمارية"*)؛**

(ز) **الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ *"الزراعة"* والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛**

(ح) **العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" التي تُعد أصولاً وأي أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛**

(ط) **الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"*.**

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة عن منافع الموظفين، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المضافة إلى مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) لأن المعايير الدولية للتقرير المالي الحالية المنطبقة على هذه الأصول تتضمن متطلبات لإثبات وقياس هذه الأصول.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية المصنفة على أنها:

(أ) منشآت تابعة، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"؛

(ب) منشآت زميلة، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛

(ج) المشروعات المشتركة، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة".

فيما يخص الهبوط في قيمة الأصول المالية الأخرى، راجع المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٥ لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، أو العقار الاستثماري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١. وبالرغم من ذلك، فإن هذا المعيار ينطبق على الأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقويمه (أي القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي إهلاك لاحق متراكم وأية خسائر هبوط لاحقة متراكمة) وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل نموذج إعادة التقويم الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة". والفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد هو التكاليف الإضافية المباشرة التي تُعزى لاستبعاد الأصل.

(أ) إذا كانت تكاليف الاستبعاد ضئيلة، فإن المبلغ الممكن استرداده من الأصل المعاد تقويمه يكون بالضرورة قريباً من، أو أكبر من، قيمته المعاد تقويمها. وفي هذه الحالة، وبعد تطبيق متطلبات إعادة التقويم، فإنه من غير المرجح أن يكون الأصل المعاد تقويمه قد هبطت قيمته ولا يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده.

(ب) [حذفت]

(ج) إذا لم تكن تكاليف الاستبعاد ضئيلة، فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف استبعاد الأصل المعاد تقويمه تكون بالضرورة أقل من قيمته العادلة. وبناءً عليه، فإن الأصل المعاد تقويمه سيكون قد هبطت قيمته إذا كانت قيمة استخدامه أقل من مبلغه المعاد تقويمه. وفي هذه الحالة، وبعد تطبيق متطلبات إعادة التقويم، تطبق المنشأة هذا المعيار لتحدد ما إذا كان الأصل قد هبطت قيمته.

التعريفات

٦ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به بعد طرح أي إهلاك (استنفاد) متراكم عليه و أية خسائر هبوط متراكمة عليه.**

وحدة توليد النقد **هي أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى.**

الأصول المشتركة **هي الأصول بخلاف الشهرة التي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكلٍ من وحدة توليد النقد قيد النظر ووحدات توليد النقد الأخرى.**

تكاليف الاستبعاد **هي التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر لاستبعاد أصل أو وحدة توليد نقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.**

المبلغ القابل للإهلاك **هو تكلفة الأصل، أو المبلغ الآخر الذي حل محل التكلفة في القوائم المالية، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل.**

الإهلاك (الاستنفاد) **هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك الخاص بأصل على مدى عمره الإنتاجي.**[١]

القيمة العادلة **هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

خسارة الهبوط في القيمة **هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل أو وحدة توليد نقد عن المبلغ الممكن استرداده منه.**

المبلغ الممكن استرداده **من أصل أو من وحدة لتوليد النقد هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، أو قيمة استخدامه، أيهما أكبر.**

[١] في حالة الأصل غير الملموس فإن مصطلح "الاستنفاد" يُستخدم بشكل عام بدلاً من "الإهلاك". وللمصطلحين نفس المعنى.

***العمر الإنتاجي* هو إمّا:**

(أ) الفترة الزمنية المتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع أن تحصل علها المنشأة من الأصل.

***قيمة الاستخدام* هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول علها من أصل أو من وحدة لتوليد النقد.**

تحديد الأصل الذي يمكن أن يكون قد حدث هبوط في قيمته

٧ تحدد الفقرات ٨-١٧ الوقت الذي يجب أن يُحدد فيه المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أي أصل منفرد أو أية وحدة لتوليد النقد. ويتكون الجزء المتبقي من هذا المعيار ممّا يلي:

(أ) تحدد الفقرات ١٨-٥٧ متطلبات قياس المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات أيضاً مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أي أصل منفرد وأية وحدة لتوليد النقد.

(ب) تحدد الفقرات ٥٨-١٠٨ متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط. وتتناول الفقرات ٥٨-٦٤ إثبات وقياس خسائر الهبوط للأصول المنفردة خلاف الشهرة. وتتناول الفقرات ٦٥-١٠٨ إثبات وقياس خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

(ج) تحدد الفقرات ١٠٩-١١٦ المتطلبات الخاصة بعكس خسائر الهبوط المثبتة في فترات سابقة لأصل أو وحدة لتوليد النقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أي أصل منفرد أو أية وحدة لتوليد النقد. وثمة متطلبات إضافية للأصل المنفرد في الفقرات ١١٧-١٢١، ولوحدة توليد النقد في الفقرتين ١٢٢ و١٢٣، وللشهرة في الفقرتين ١٢٤ و١٢٥.

(د) تحدد الفقرات ١٢٦-١٣٣ المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بشأن خسائر الهبوط وعكس خسائر الهبوط للأصول ووحدات توليد النقد. وتحدد الفقرات ١٣٤-١٣٧ متطلبات إفصاح إضافية لوحدات توليد النقد التي خُصصت لها شهرة أو أصول غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محدودة لأغراض اختبار الهبوط.

٨ يكون الأصل قد هبطت قيمته عندما يزيد مبلغه الدفتري عن المبلغ الممكن استرداده منه. وتوضح الفقرات ١٢-١٤ بعض المؤشرات الدالة على احتمال حدوث خسارة هبوط في القيمة. وفي حال وجود أي من هذه المؤشرات، فإن المنشأة مطالبة بإجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده. وباستثناء ما هو موضح في الفقرة ١٠، فإن هذا المعيار لا يتطلب من المنشأة أن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده في حال عدم وجود مؤشر على حدوث خسارة هبوط.

٩ يجب على المنشأة أن تُقوِّم في نهاية كل فترة تقرير ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أي أصل. وفي حال وجود أي مؤشر من هذا القبيل، فإن المنشأة يجب عليها أن تقدر مبلغ الأصل الممكن استرداده.

١٠ بغض النظر عمّا إذا كان هناك أي مؤشر على حدوث هبوط في القيمة، فإن المنشأة يجب عليها أيضاً أن:

(أ) تختبر الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود، أو الأصل غير الملموس غير المتاح بعد للاستخدام، لتحديد الهبوط في قيمته سنوياً وذلك بمقارنة مبلغه الدفتري بالمبلغ الممكن استرداده منه. ويمكن إجراء اختبار الهبوط في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم إجراؤه في الوقت نفسه من كل سنة. ويمكن اختبار الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة لتحديد الهبوط في قيمتها. وبالرغم من ذلك، فإذا كان مثل هذا الأصل غير الملموس قد تم إثباته أولياً خلال الفترة السنوية الحالية، فإن ذلك الأصل غير الملموس يجب اختباره لتحديد الهبوط في قيمته قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) تختبر الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال لتحديد الهبوط في قيمتها سنوياً وفقاً للفقرات ٨٠-٩٩.

١١ تكون عادةً قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد مبلغه الدفتري عرضة لعدم التأكد قبل إتاحة الأصل للاستخدام بدرجة أكبر مما تكون عليه بعد إتاحة الأصل للاستخدام. وبالتالي، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة أن تختبر، على الأقل سنوياً، المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس غير المتاح بعد للاستخدام لتحديد الهبوط في قيمته.

١٢ عند تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أي أصل، فإن المنشأة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان المؤشرات الآتية على الأقل:

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) وجود مؤشرات يمكن رصدها على أن قيمة الأصل قد انخفضت خلال الفترة بشكل جوهري بأكثر مما يمكن توقعه نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي.

(ب) حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو النظامية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة.

(ج) زيادة معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات على معدل الخصم المستخدم في احتساب قيمة استخدام الأصل وأن تخفض المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.

(د) زيادة المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة عن رسملتها السوقية.

مصادر المعلومات الداخلية

(هـ) توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه مادياً.

(و) حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في المدى أو الطريقة التي يُستخدم بها الأصل، أو التي يتوقع أن يستخدم بها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة. ومن بين هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، وأن توضع خطط لعدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من كونه غير محدود.[٢]

(ز) توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، مما كان متوقعاً.

توزيع أرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة

(ح) فيما يخص الاستثمار في منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، تُثبت المنشأة المستثمرة توزيع الأرباح من الاستثمار ويتوفر دليل على أن:

(١) المبلغ الدفتري للاستثمار في القوائم المالية المنفصلة يزيد عن المبالغ الدفترية في القوائم المالية الموحدة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها بما في ذلك الشهرة ذات الصلة؛ أو

(٢) توزيع الأرباح يزيد عن مجموع الدخل الشامل للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة في الفترة التي يتم فيها الإعلان عن توزيع الأرباح.

١٣ القائمة الواردة في الفقرة ١٢ ليست شاملة. ويمكن أن تكتشف المنشأة مؤشرات أخرى على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل من الأصول ومن شأن هذه المتطلبات أن تتطلب أيضاً من المنشأة تحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل، وفي حالة الشهرة، إجراء اختبار لتحديد الهبوط في القيمة وفقاً للفقرات ٨٠-٩٩.

١٤ من بين الأدلة المستمدة من التقارير الداخلية والتي تشير إلى احتمال حدوث هبوط في قيمة الأصل وجود ما يلي:

(أ) تدفقات نقدية لاقتناء الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانته، أعلى بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

---

٢ بمجرد أن يستوفي الأصل ضوابط تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (أو بمجرد تضمينه في مجموعة مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)، فإنه يستثنى من نطاق هذا المعيار وتتم المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

(ب) صافي تدفقات نقدية فعلية أو أرباح أو خسائر تشغيلية متدفقة من الأصل أسوأ بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

(ج) انخفاض كبير في صافي التدفقات النقدية المقدرة أو الأرباح التشغيلية، أو ارتفاع كبير في الخسائر المقدرة، المتدفقة من الأصل؛ أو

(د) خسائر تشغيلية أو صافي تدفقات نقدية خارجة للأصل، عندما تُجمع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة للمستقبل.

١٥ وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٠، يتطلب هذا المعيار أن يتم اختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود أو غير المتاح بعد للاستخدام والشهرة لتحديد الهبوط في قيمتهما، على الأقل سنوياً. وبمعزل عن الحالات التي تنطبق فيها المتطلبات الواردة في الفقرة ١٠، فإن مفهوم الأهمية النسبية ينطبق عند تحديد ما إذا كان يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا أظهرت عمليات حسابية سابقة أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر بكثير من مبلغه الدفتري، فلا يلزم المنشأة أن تعيد تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل إذا لم تكن قد وقعت أحداث من شأنها أن تزيل ذلك الفرق. وبالمثل، فإن تحليلاً سابقاً قد يظهر أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل ليس حساساً لواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة ١٢.

١٦ وكإيضاح للفقرة ١٥، إذا زادت معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تُجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده من الأصل في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان من غير المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في احتساب قيمة استخدام الأصل بالزيادة في معدلات السوق تلك. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للزيادات في معدلات الفائدة قصيرة الأجل أثر ذي أهمية نسبية على معدل الخصم المستخدم لأصل لا يزال له عمره إنتاجي طويل.

(ب) إذا كان من المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في احتساب قيمة استخدام الأصل بالزيادة في معدلات السوق تلك ولكن تحليل الحساسية السابق للمبلغ الممكن استرداده يظهر أنه:

(١) من غير المرجح أن يحدث انخفاض ذي أهمية نسبية في المبلغ الممكن استرداده لأنه من المرجح أيضاً أن تزيد التدفقات النقدية المستقبلية (مثلاً في بعض الحالات، قد تكون المنشأة قادرة على إثبات أنها تعدل إيراداتها لتعوض عن أية زيادة في معدلات السوق)؛ أو

(٢) من غير المرجح أن يؤدي الانخفاض في المبلغ الممكن استرداده إلى خسارة هبوط ذات أهمية نسبية.

١٧ عندما يوجد مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل من الأصول، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية للأصل يلزم أن تتم مراجعتها وتعديلها وفقاً للمعيار المنطبق على الأصل، حتى لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل.

قياس المبلغ الممكن استرداده

١٨ يعرف هذا المعيار المبلغ الممكن استرداده بأنه القيمة العادلة لأصل أو وحدة لتوليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه، أيهما أكبر. وتحدد الفقرات ١٩-٥٧ متطلبات قياس المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أي أصل منفرد أو أية وحدة لتوليد النقد.

١٩ ليس من الضروري دائماً تحديد كلٍ من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامه. فإذا كان أي من هذين المبلغين يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل، فإن الأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٢٠ قد يكون من الممكن قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، حتى ولو لم يكن هناك سعر معلن في سوق نشطة لأصل مطابق. ومع ذلك، لن يكون من الممكن أحياناً قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد نظراً لعدم وجود أساس لإجراء تقدير يمكن أن يعتمد عليه للسعر الذي ستتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. وفي هذه الحالة، يمكن أن تستخدم المنشأة قيمة استخدام الأصل على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل.

٢١ إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن قيمة استخدام الأصل تزيد بقدر ذي أهمية نسبية عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل. وسيكون، غالباً، هذا هو الحال للأصل المحتفظ به للاستبعاد. وهذا لأن قيمة استخدام الأصل المحتفظ به للاستبعاد ستكون مكونة بشكلٍ رئيسي من صافي متحصلات الاستبعاد، نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل إلى حين استبعاده من المرجح أن تكون ضئيلة.

٢٢ يُحدَّد المبلغ الممكن استرداده من أصل منفرد، ما لم يكن الأصل لا يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. وإذا كان ذلك هو الحال، فإن المبلغ الممكن استرداده يُحدد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرات ٦٥-١٠٣)، إلا إذا كانت:

(أ) القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أكبر من مبلغه الدفتري؛ أو

(ب) قيمة استخدام الأصل يمكن تقديرها على أنها قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وكان من الممكن قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد.

٢٣ في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريبات معقولة للعمليات الحسابية المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة الاستخدام.

قياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود

٢٤ تتطلب الفقرة ١٠ أن يتم اختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود لتحديد الهبوط في قيمته على أساس سنوي وذلك بمقارنة مبلغه الدفتري بالمبلغ الممكن استرداده منه، بغض النظر عمّا إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمته. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُستخدم أحدث حساب تفصيلي للمبلغ الممكن استرداده من مثل هذا الأصل والذي تم القيام به في فترة سابقة في اختبار الهبوط لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن يتم استيفاء جميع الضوابط الآتية:

(أ) ألا تكون الأصول والالتزامات المكونة لوحدة توليد النقد قد تغيرت بشكلٍ جوهري منذ أحدث احتساب تم القيام به للمبلغ الممكن استرداده وذلك إذا كان الأصل غير الملموس لا يولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي يتم اختباره لتحديد الهبوط في قيمته على أنه جزء من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها؛

(ب) أن يكون أحدث احتساب للمبلغ الممكن استرداده قد أسفر عن مبلغ يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل بهامش كبير؛

(ج) أن يكون احتمال أن يكون المبلغ الممكن استرداده الذي يتم تحديده حالياً أقل من المبلغ الدفتري للأصل احتمالاً بعيداً، وذلك استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ أحدث احتساب للمبلغ الممكن استرداده.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد

٢٥-٢٧ [حُذفت]

٢٨ يتم طرح تكاليف الاستبعاد، بخلاف تلك التي قد تم إثباتها على أنها التزامات، عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. ومن أمثلة هذه التكاليف التكاليف القانونية ورسوم التصديق وضرائب المعاملات المشابهة وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لتهيئة الأصل لحالة بيعه. وبالرغم من ذلك، فإن منافع إنهاء الخدمة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم أعمال بعد استبعاد أصل لا تُعد تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩ يتطلب أحياناً استبعاد الأصل أن يتحمل المشتري التزاماً وتكون هناك قيمة عادلة واحدة فقط مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد متاحة لكلٍ من الأصل والالتزام. وتوضح الفقرة ٧٨ كيفية التعامل مع مثل هذه الحالات.

قيمة الاستخدام

٣٠ **يجب أن تنعكس العناصر الآتية في احتساب قيمة استخدام الأصل:**

(أ) **تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل؛**

(ب) **التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛**

(ج) **القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛**

(د) **ثمن تحمل حالة عدم التأكد الملازمة للأصل؛**

(هـ) **عوامل أخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق عند تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.**

٣١ يتضمن تقدير قيمة استخدام الأصل الخطوات الآتية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي سيتم الحصول عليها أو دفعها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية؛

(ب) تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

٣٢ العناصر المحددة في الفقرة ٣٠(ب) و(د) و(هـ) يمكن أن تظهر إمّا على أنها تعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم. ومهما كان المنهج الذي تطبقه المنشأة لتعكس التوقعات المتعلقة بالتغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فإن النتيجة يجب أن تكون انعكاساً للقيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النواتج المحتملة. ويقدم الملحق "أ" إرشادات إضافية لاستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة استخدام الأصل.

الأساس لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ **يجب على المنشأة عند قياس قيمة الاستخدام:**

(أ) **إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى افتراضات معقولة ويمكن تأييدها تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمدى الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال المدة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل. ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.**

(ب) **إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى أحدث الموازنات /التوقعات المالية المعتمدة من الإدارة، ولكن يجب أن تُستثنى منها أي تدفقات نقدية مستقبلية داخلة أو خارجة يُتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة هيكلة مستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. ويجب أن تغطي التوقعات المستندة إلى هذه الموازنات/التوقعات فترة خمس سنوات كحد أقصى، ما لم يمكن تبرير فترة أطول.**

(ج) **تقدير توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التوقعات عن طريق استقراء التوقعات المستندة إلى الموازنات/التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متراجع للسنوات اللاحقة، ما لم يمكن تبرير استخدام معدل متزايد. ولا يجوز أن يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو طويل الأجل للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل، ما لم يمكن تبرير استخدام معدل أعلى.**

٣٤ تُقيّم الإدارة معقولية الافتراضات التي تستند إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية عن طريق دراسة أسباب الاختلافات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية. ويجب على الإدارة التأكد من أن الافتراضات التي تستند إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية متسقة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل تأثيرات الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية ذلك مناسباً.

٣٥ لا تتوفر، بشكل عام، الموازنات /التوقعات التفصيلية والصريحة والتي يمكن الاعتماد عليها للتدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات. ولهذا السبب، فإن تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية تستند إلى أحدث الموازنات/التوقعات التي تكون

لخمس سنوات كحد أقصى. ويجوز للإدارة أن تستخدم توقعات للتدفقات النقدية تستند إلى موازنات/توقعات مالية لفترة أطول من خمس سنوات إذا كانت واثقة من أن هذه التوقعات يمكن الاعتماد عليها، وكانت قادرة على إثبات قدرتها، استناداً إلى الخبرة السابقة، على توقع التدفقات النقدية بدقة على مدى تلك الفترة الأطول.

٣٦ يتم تقدير توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل عن طريق استقراء توقعات التدفقات النقدية المستندة إلى موازنات/توقعات مالية باستخدام معدل نمو للسنوات اللاحقة. ويكون هذا المعدل ثابتاً أو متراجعاً ما لم يكن حدوث زيادة في المعدل متفقاً مع المعلومات الموضوعية عن الأنماط السائدة على مدى دورة عمر المنتج أو الصناعة. وإذا كان ذلك مناسباً، فإن معدل النمو يكون صفراً أو سالباً.

٣٧ عندما تكون الظروف مواتية، فمن المرجح أن يدخل السوق منافسون يقيّدون النمو. وبناءً عليه، ستجد المنشآت صعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي على المدى الطويل (عشرين عاماً مثلاً) للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل.

٣٨ عند استخدام معلومات مستمدة من الموازنات /التوقعات المالية، فإن المنشأة تنظر فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ويمكن تأييدها، وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

عناصر تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ **يجب أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**

(أ) **توقعات للتدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل؛**

(ب) **توقعات للتدفقات النقدية الخارجة التي يتم بالضرورة تكبدها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) ويمكن أن تُعزى بشكل مباشر إلى الأصل، أو تُخصص له على أساس معقول وثابت؛**

(ج) **صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم الحصول عليها (أو دفعها) مقابل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.**

٤٠ تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدل الخصم افتراضات متسقة عن زيادات السعر التي يمكن عزوها إلى التضخم العام. وبناءً عليه، فإذا تضمن معدل الخصم أثر زيادات الأسعار التي يمكن عزوها إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بالقيمة الاسمية. وإذا كان معدل الخصم يستثني أثر زيادات الأسعار التي يمكن عزوها إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بالقيمة الحقيقية (لكنها تشمل زيادات أو انخفاضات مستقبلية معينة في الأسعار).

٤١ تشمل توقعات التدفقات النقدية الخارجة تلك التدفقات الخاصة بالخدمة اليومية للأصل إضافة إلى النفقات العامة المستقبلية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استخدام الأصل أو يمكن تخصيصها له على أساس معقول وثابت.

٤٢ عندما لا يتضمن المبلغ الدفتري للأصل بعدُ جميع التدفقات النقدية الخارجة التي سيتم تكبدها قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة يشمل تقديراً لأي تدفقات نقدية خارجة أخرى يتوقع أن يتم تكبدها قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. فعلى سبيل المثال، يكون هذا هو الحال لمبنى قيد الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يكتمل بعد.

٤٣ ولتجنب احتسابها مرتين، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصل قيد النظر (على سبيل المثال، الأصول المالية مثل المبالغ مستحقة التحصيل)؛

(ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تتعلق بواجبات تم إثباتها على أنها التزامات (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة السداد أو معاشات التقاعد أو المخصصات).

٤٤ **يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل بحالته الحالية. ولا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة أو الخارجة المتوقع أن تنشأ من:**

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

٤٥ نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها للأصل بحالته الحالية، فإن قيمة الاستخدام لا تعكس:

(أ) وفورات التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة أو وفورات التكلفة ذات العلاقة (على سبيل المثال، التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة التي ستحسن أو تعزز من أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ من تلك التدفقات الخارجة.

٤٦ إعادة الهيكلة هي برنامج تتولى الإدارة التخطيط له والرقابة عليه ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إمّا نطاق الأعمال التي تقوم بها المنشأة أو الطريقة التي تُؤدى بها الأعمال. ويتضمن المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إرشادات توضح متى تكون المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٤٧ عندما تصبح المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة، فإن بعض الأصول يُرجح أن تتأثر بإعادة الهيكلة هذه. وبمجرد أن تصبح المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة فإن:

(أ) تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة بغرض تحديد قيمة الاستخدام تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (استناداً إلى أحدث موازنات / توقعات مالية معتمدة من الإدارة)؛

(ب) تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة لإعادة الهيكلة يتم تضمينها في مخصص لإعادة الهيكلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

يوضح المثال التوضيحي ٥ أثر إعادة هيكلة مستقبلية على احتساب قيمة الاستخدام.

٤٨ إلى حين تكبد المنشأة تدفقات نقدية خارجة تُحسن أو تُعزز من أداء الأصل، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتدفق النقدي الخارج (انظر المثال التوضيحي ٦).

٤٩ تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة الضرورية للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الأصل بحالته الحالية. وعندما تتكون وحدة لتوليد النقد من أصول لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، وجميعها تعد أساسية لاستمرار تشغيل الوحدة، فإن استبدال الأصول التي لها أعمار إنتاجية أقصر يُعد جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وبالمثل، عندما يتكون أصل واحد من مكونات لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، فإن استبدال المكونات التي لها أعمار إنتاجية أقصر يُعد جزءاً من الخدمة اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة عن الأصل.

٥٠ لا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية؛ أو

(ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٥١ تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتسق مع الطريقة التي يتم بها تحديد معدل الخصم. وبغير ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين أو سيتم تجاهله. ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود تؤخذ في الحسبان عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، فإن هذه التدفقات النقدية لا تتضمن التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية. وبالمثل، ونظراً لأن معدل الخصم يتم تحديده على أساس قبل الضريبة، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها أيضاً على أساس قبل الضريبة.

٥٢ **تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم تحصيلها (أو دفعها) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يجب أن يكون هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديها المعرفة والرغبة في التعامل، بعد طرح التكاليف المقدرة للاستبعاد.**

٥٣ تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم تحصيلها (أو دفعها) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الانتاجي يتم تحديده بطريقة مماثلة للطريقة التي يتم بها تحديد القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، باستثناء أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية تلك:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وقد اشتغلت تحت ظروف مماثلة لتلك الظروف التي سيتم استخدام الأصل فيها.

(ب) تعدِّل المنشأة تلك الأسعار تبعاً لتأثير كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار نتيجة التضخم العام والزيادات والانخفاضات الخاصة المستقبلية في الأسعار. وبالرغم من ذلك، إذا كانت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم يُستثنى منهما تأثير التضخم العام، فالمنشأة تستثني أيضاً هذا التأثير من تقدير صافي التدفقات النقدية عند الاستبعاد.

٥٣أ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الاستخدام. فالقيمة العادلة تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل. وفي المقابل، تعكس قيمة الاستخدام آثار العوامل التي قد تكون خاصة بالمنشأة ولا تنطبق على المنشآت عامة. فعلى سبيل المثال، لا تعكس القيمة العادلة أياً من العوامل الآتية طالما أنها لن تكون متاحة بشكلٍ عام للمشاركين في السوق:

(أ) القيمة الإضافية المتحصل عليها من تجميع الأصول (مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في أماكن مختلفة)؛

(ب) التآزر الإيجابي بين الأصل الذي يتم قياسه والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق النظامية أو القيود النظامية الخاصة فقط بالمالك الحالي للأصل؛

(د) منافع الضريبة أو أعباء الضريبة الخاصة بالمالك الحالي للأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة الأجنبية

٥٤ يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها ثم يتم خصمها باستخدام معدل خصم مناسب لتلك العملة. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ احتساب قيمة الاستخدام.

معدل الخصم

٥٥ **يجب أن يكون معدل أو معدلات الخصم هو معدل أو معدلات الخصم قبل الضريبة التي تعكس تقييمات السوق الحالية لما يلي:**

(أ) القيمة الزمنية للنقود؛

(ب) المخاطر الخاصة بالأصل التي لم تُعدَّل تبعاً لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

٥٦ المعدل الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي سيطلبه المستثمرون إذا كانوا سيختارون استثماراً سيولد تدفقات نقدية بمبالغ وتوقيت وحالة مخاطر تعادل تلك التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل. ويتم تقدير هذا المعدل من المعدل الضمني في المعاملات السوقية الحالية لأصول مماثلة أو من المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال لمنشأة مدرجة لها أصل واحد أو محفظة أصول مماثلة من حيث الإمكانات الخدمية والمخاطر للأصل قيد النظر. وبالرغم من ذلك، فإن معدل أو معدلات الخصم المستخدمة لقياس قيمة استخدام الأصل لا يجوز أن تعكس المخاطر التي عُدِّلت تبعاً لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وبغير ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين.

٥٧ عندما يكون المعدل الخاص بالأصل غير متاح بشكل مباشر من السوق، فإن المنشأة تستخدم بدائل لتقدير معدل الخصم. ويوفر الملحق أ إرشادات إضافية لتقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

إثبات وقياس خسارة الهبوط

٥٨ تحدد الفقرات ٥٩-٦٤ متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط لأصل منفرد بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات ٦٥-١٠٨ إثبات وقياس خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

٥٩ **إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من مبلغه الدفتري، فيجب فقط حينئذ تخفيض المبلغ الدفتري للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده. ويُعد ذلك التخفيض خسارة هبوط.**

٦٠ **يجب إثبات خسارة الهبوط فوراً ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة تقويم وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقويم الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦). ويجب معالجة أية خسارة هبوط لأصل معاد تقويمه على أنها تخفيض إعادة تقويم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

٦١ يتم إثبات خسارة الهبوط لأصل لم يُعدْ تقويمه ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإن خسارة الهبوط لأصل معاد تقويمه يتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر طالما أن خسارة الهبوط لا تتجاوز المبلغ في فائض إعادة التقويم لذلك الأصل نفسه. وتؤدي خسارة الهبوط تلك للأصل المعاد تقويمه إلى تخفيض فائض إعادة التقويم لذلك الأصل.

٦٢ **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الهبوط أكبر من المبلغ الدفتري للأصل الذي يتعلق به، فيجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً فقط إذا كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر.**

٦٣ **بعد إثبات خسارة الهبوط، يجب تعديل عبء الإهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

٦٤ إذا تم إثبات خسارة هبوط، فإن أي أصول أو التزامات ضريبة مؤجلة ذات علاقة يتم تحديدها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ عن طريق مقارنة المبلغ الدفتري المعدل للأصل بأساسه الضريبي (انظر المثال التوضيحي ٣).

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ توضح الفقرات ٦٦-١٠٨ والملحق ج المتطلبات الخاصة بتحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل وتحديد المبلغ الدفتري وإثبات خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ **إذا كان هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الأصل، فيجب تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل بمفرده. وإذا لم يكن ممكناً تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل بمفرده، فإن المنشأة يجب عليها أن تحدد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل).**

٦٧ لا يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده إذا:

(أ) لم يكن ممكناً تقدير قيمة استخدام الأصل بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (على سبيل المثال، عندما لا يمكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل بأنها ضئيلة)؛

(ب) لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى.

في مثل هاتين الحالتين، فإن قيمة الاستخدام، ومن ثمّ، المبلغ الممكن استرداده يمكن تحديدهما فقط لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

مثال
منشأة تعدينية تمتلك سكة حديدية خاصة لدعم أنشطتها التعدينية. ويمكن بيع السكة الحديدية الخاصة كخردة فقط وهي لا تولد

تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى في المنجم.

ليس بالإمكان تقدير المبلغ الممكن استرداده من السكة الحديدية الخاصة، لأنه لا يمكن تحديد قيمة استخدامها ومن المحتمل أن تكون مختلفة عن قيمة الخردة. وبالتالي، فإن المنشأة تقوم بتقدير المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها السكة الحديدية، أي المنجم ككل.

٦٨ حسب التعريف الوارد في الفقرة ٦، فإن وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل هي أصغر مجموعة أصول تضم الأصل وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. وينطوي تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل على الاجتهاد. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده لا يمكن تحديده لأصل بمفرده، فإن المنشأة تقوم بتحديد أقل مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبير.

مثال

تقدم شركة حافلات خدمات بموجب عقد مع بلدية يتطلب حداً أدنى من الخدمة على كل خط من خمسة خطوط مستقلة. ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل مستقل. وأحد الخطوط يتكبد خسارة كبيرة.

نظراً لأن المنشأة ليس لديها خيار تقليص أي خط من خطوط الحافلات، فإن أدنى مستوى من التدفقات النقدية الداخلة القابلة للتحديد والمستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى هو التدفقات النقدية الداخلة المولدة من الخطوط الخمسة مجتمعة. أي أن وحدة توليد النقد لكل خط هي شركة الحافلات ككل.

٦٩ التدفقات النقدية الداخلة هي تدفقات داخلة من النقد ومعادلات النقد المستلمة من أطراف خارج المنشأة. وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من أصل (أو مجموعة أصول) تُعد مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول (أو مجموعات الأصول) الأخرى، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان عوامل متنوعة من بينها كيفية متابعة الإدارة لعمليات المنشأة (مثلاً حسب خطوط الإنتاج، أو الأعمال، أو المواقع الفردية، أو المناطق الإقليمية) أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات المتعلقة باستمرار أو استبعاد أصول المنشأة وعملياتها. ويقدم المثال التوضيحي ١ أمثلة لتحديد وحدة توليد النقد.

٧٠ **في حالة وجود سوق نشطة للمخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول، فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يجب تعيينها على أنها وحدة توليد نقد، حتى ولو كانت بعض المخرجات أو كلها يتم استخدامها داخلياً. وإذا كانت التدفقات النقدية الداخلة التي يولدها أي أصل أو أية وحدة لتوليد النقد تتأثر بأسعار النقل داخل المنشأة، فيجب على المنشأة استخدام أفضل تقديرات الإدارة للسعر أو الأسعار المستقبلية التي يمكن تحقيقها في المعاملات التي تتم بإرادة حرة عند تقدير:**

(أ) **التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصل أووحدة توليد النقد؛**

(ب) **التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المستخدمة في تحديد قيمة الاستخدام لأيٍ أصول أو وحدات توليد نقد أخرى تتأثر بأسعار النقل داخل المنشأة.**

٧١ حتى إذا كان جزء من المخرجات أو كل المخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول تستخدمها وحدات أخرى في المنشأة (على سبيل المثال، المنتجات التي في مرحلة وسيطة من عملية الإنتاج)، فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا كانت المنشأة تستطيع بيع المخرجات في سوق نشطة. وذلك لأن الأصل أو مجموعة الأصول تستطيع توليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. وعند استخدام المعلومات المستندة إلى الموازنات /التوقعات المالية التي تتعلق بمثل وحدة توليد النقد هذه أو أي أصل آخر أو وحدة توليد نقد أخرى تتأثر بأسعار النقل داخل المنشأة، فإن المنشأة تعدل هذه المعلومات إذا كانت أسعار النقل داخل المنشأة لا تعكس أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن الحصول عليها في المعاملات التي تتم بإرادة حرة.

٧٢ **يجب تعيين وحدات توليد النقد بشكلٍ ثابتٍ من فترة لأخرى لنفس الأصل أو نفس أنواع الأصول، ما لم يكن التغيير مبرراً.**

٧٣ عندما تتخذ المنشأة قراراً بانتماء أصل إلى وحدة توليد نقد مختلفة عن تلك التي كان ينتمي إليها في الفترات السابقة، أو بتغيير أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، فإن الفقرة ١٣٠ تتطلب إفصاحات عن وحدة توليد النقد، في حالة إثبات أو عكس خسارة هبوط لوحدة توليد النقد.

المبلغ الممكن استرداده والمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد

٧٤ إن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد هو القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامها، أيهما أكبر. ولغرض تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد، فإن أية إشارة في الفقرات ١٩-٥٧ إلى "الأصل" تُقرأ على أنها إشارة إلى "وحدة توليد النقد".

٧٥ **يجب تحديد المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد على أساس متسق مع الطريقة التي يتم بها تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد.**

٧٦ المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد:

(أ) يتضمن المبلغ الدفتري فقط لتلك الأصول التي يمكن عزوها بشكل مباشر، أو تخصيصها على أساس معقول وثابت، إلى وحدة توليد النقد والتي ستولد التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المستخدمة في تحديد قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد؛

(ب) لا يتضمن المبلغ الدفتري لأي التزام تم إثباته، ما لم يكن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد لا يمكن تحديده دون أخذ هذا الالتزام في الحسبان.

وهذا لأن القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامها يتم تحديدهما باستبعاد التدفقات النقدية التي تتعلق بالأصول التي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي تم إثباتها (انظر الفقرتين ٢٨ و٤٣).

٧٧ عندما يتم تجميع الأصول لتقييم إمكانية الاسترداد، فمن المهم أن يُضمَّن في وحدة توليد النقد جميعُ الأصول التي تولد، أو التي تُستخدم لتولد، تيار التدفقات النقدية الداخلة ذات الصلة. وبغير ذلك، فإن وحدة توليد النقد قد تبدو قابلة للاسترداد بالكامل رغم تعرضها في الحقيقة لخسارة هبوط. وفي بعض الحالات، ورغم أن بعض الأصول تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد النقد، فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة للشهرة أو الأصول المشتركة مثل أصول المقر الرئيسي. وتوضح الفقرات ٨٠-١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد النقد لتحديد هبوطها.

٧٨ قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان بعض الالتزامات المثبتة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد. وقد يحدث ذلك إذا كان استبعاد وحدة توليد النقد سيتطلب من المشتري تحمل الالتزام. وفي هذه الحالة، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (أو التدفق النقدي المقدر من الاستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هي ثمن بيع أصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً، مطروحاً منهما تكاليف الاستبعاد. ولإجراء مقارنة مفيدة بين المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد والمبلغ الممكن استرداده منها، فإن المبلغ الدفتري للالتزام يتم طرحه عند تحديد كلٍ من قيمة استخدام وحدة توليد النقد ومبلغها الدفتري.

مثال
شركة تقوم بتشغيل منجم في دولة تتطلب القوانين فيها أن يقوم المالك بإعادة الموقع إلى حالته الأصلية عند الانتهاء من أعمال التعدين. وتشمل تكلفة إعادة الموقع إلى حالته الأصلية استبدال الغطاء الصخري الذي تجب إزالته قبل بدء أعمال التعدين. وقد تم إثبات مخصص لتكاليف استبدال الغطاء الصخري فور إزالة الغطاء الصخري. وتم إثبات المبلغ الذي تم تخصيصه على أنه جزء من تكلفة المنجم ويتم إهلاكه على مدى العمر الإنتاجي للمنجم. والمبلغ الدفتري لمخصص تكاليف الإعادة إلى الحالة الأصلية هو ٥٠٠ وحدة عملة[أ] وهو ما يعادل القيمة الحالية لتكاليف الإعادة إلى الحالة الأصلية. تقوم المنشأة باختبار المنجم لتحديد الهبوط في قيمته. ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل. وقد حصلت المنشأة على عروض عديدة لشراء المنجم بسعر يقارب ٨٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا السعر حقيقة أن المشتري سيتحمل الواجب بإعادة الغطاء الصخري إلى حالته الأصلية. وتعد تكاليف الاستبعاد الخاصة بالمنجم ضئيلة. وقيمة استخدام المنجم تساوي تقريباً ١٢٠٠ وحدة

عملة، مع استثناء تكاليف إعادة الموقع إلى حالته الأصلية. والمبلغ الدفتري للمنجم هو ١٠٠٠ وحدة عملة.

القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد هي ٨٠٠ وحدة عملة. ويأخذ هذا المبلغ في الحسبان تكاليف إعادة الموقع إلى حالته الأصلية والتي تم بالفعل تكوين مخصص لها. ونتيجة لذلك، فإن قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد يتم تحديدها بعد أخذ تكاليف الإعادة إلى الحالة الأصلية في الحسبان وبذلك تقدر بـ ٧٠٠ وحدة عملة (١٢٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ٥٠٠ وحدة عملة). والمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد هو ٥٠٠ وحدة عملة، وهو المبلغ الدفتري للمنجم (١٠٠٠ وحدة عملة) مطروحاً منها المبلغ الدفتري لمخصص تكاليف إعادة الموقع إلى حالته الأصلية (٥٠٠ وحدة عملة). ولذلك، فإن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد يزيد عن مبلغها الدفتري.

(أ) في هذا المعيار المبالغ النقدية مقومة بـ"وحدات عملة".

٧٩ لأسباب عملية فإن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد يتم تحديده أحياناً بعد أن تؤخذ في الحسبان الأصول التي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة التحصيل أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي تم إثباتها (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة السداد ومعاشات التقاعد والمخصصات الأخرى). وفي مثل هذه الحالات، فإن المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد تتم زيادته بالمبلغ الدفتري لتلك الأصول ويتم تخفيضه بالمبلغ الدفتري لتلك الالتزامات.

الشهرة

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد

٨٠ **لغرض اختبار الهبوط، يجب تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع الأعمال - من تاريخ الاستحواذ - لكل وحدة من وحدات توليد النقد، أو كل مجموعة من مجموعات وحدات توليد النقد، في المنشأة المستحوذة، والتي يُتوقع أن تستفيد من تآزر التجميع، بغض النظر عمّا إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للأعمال المستحوذ عليها مُسندة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. وكل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب أن:**

(أ) **تمثل أدنى مستوى داخل المنشأة تتم فيه متابعة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛**

(ب) **لا تكون أكبر من قطاع تشغيلي، حسب تعريفه بموجب الفقرة ٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية" قبل التجميع.**

٨١ إن الشهرة التي يتم إثباتها في تجميع الأعمال تُعد أصلاً يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى التي يتم اقتناؤها في تجميع الأعمال ولا يتم تحديدها بشكل فردي ولا إثباتها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وتسهم غالباً في التدفقات النقدية لوحدات توليد نقد متعددة. وفي بعض الأحيان، لا يمكن تخصيص الشهرة على أساس غير جزافي لوحدات توليد النقد الفردية، وإنما فقط لمجموعات وحدات توليد النقد. ونتيجة لذلك، فإن أدنى مستوى داخل المنشأة تتم فيه متابعة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يتكون أحياناً من عدد من وحدات توليد النقد التي تتعلق بها الشهرة، ولكن لا يمكن تخصيص الشهرة لها. ويجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات ٨٣-٩٩ والملحق ج إلى وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها على أنها – أيضاً - إشارات إلى مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها.

٨٢ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ اختبار الشهرة لتحديد الهبوط في قيمتها على مستوى يعكس الطريقة التي تدير المنشأة بها عملياتها وطريقة ارتباط الشهرة بها بحكم طبيعتها. وبناءً عليه، لا يلزم عادةً تطوير نُظُم تقرير إضافية.

٨٣ قد لا تتوافق وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لغرض اختبار الهبوط مع المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ بتخصيص الشهرة إلى مستويات دنيا نسبياً لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية، فهي ليست مطالبة بالقيام باختبار الهبوط في قيمة الشهرة في نفس المستوى ما لم تقم أيضاً بمتابعة الشهرة عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ **إذا كان التخصيص الأولي للشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع الأعمال لا يمكن أن يتم قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تجميع الأعمال، فإن ذلك التخصيص الأولي يجب أن يتم قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستحواذ.**

٨٥ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية الفترة التي يتم فيها التجميع، فإن المنشأة المستحوذة:

(أ) تحاسب عن التجميع باستخدام تلك القيم المؤقتة؛

(ب) تُثبت أي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجةً لاستكمال المحاسبة الأولية في فترة القياس، والتي لن تزيد عن اثني عشر شهراً من تاريخ الاستحواذ.

في مثل هذه الحالات، قد لا يمكن أيضاً إكمال التخصيص الأولي للشهرة المثبتة في التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها التجميع. وإذا كان ذلك هو الحال، فعلى المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٣٣.

٨٦ **إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد نقد وقامت المنشأة باستبعاد إحدى العمليات في تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يجب أن:**

(أ) تُضمَّن في المبلغ الدفتري للعملية عند تحديد المكسب أو الخسارة من الاستبعاد؛

(ب) تُقاس على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة والجزء المحتفظ به من وحدة توليد النقد، ما لم تكن المنشأة قادرة على إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة.

مثال
باعت منشأة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة عملية كانت جزءاً من وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها. والشهرة المخصصة للوحدة لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا جزافياً. والمبلغ الذي يمكن استرداده من ذلك الجزء المحتفظ به من وحدة توليد النقد يبلغ ٣٠٠ وحدة عملة. *نظراً لأن الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة وذلك الجزء المحتفظ به من الوحدة. وبناءً عليه، فإن ٢٥ في المائة من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد يُضمَّن في المبلغ الدفتري للعملية التي قد تم بيعها.*

٨٧ **إذا قامت المنشأة بإعادة تنظيم هيكل إعداد تقاريرها بطريقة تغير تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها، فإن الشهرة يجب إعادة تخصيصها إلى الوحدات المتأثرة. ويجب أن تُجرى إعادة التخصيص هذه باستخدام منهج للقيم النسبية مماثل لذلك الذي تم استخدامه عند استبعاد المنشأة لعملية في وحدة توليد النقد، ما لم تكن المنشأة قادرة على إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.**

مثال
تم تخصيص شهرة في السابق لوحدة توليد النقد "أ". والشهرة المخصصة للوحدة "أ" لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من الوحدة "أ" إلا جزافياً. ومن المقرر تقسيم الوحدة "أ" ودمجها في ثلاث وحدات أخرى لتوليد النقد هي "ب" و"ج" و"د". *نظراً لأن الشهرة المخصصة للوحدة "أ" لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من الوحدة "أ"، فإنها يتم إعادة تخصيصها إلى الوحدات "ب" و"ج" و"د" على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة للوحدة "أ" قبل دمج تلك الأجزاء في الوحدات "ب" و"ج" و"د".*

اختبار وحدات توليد نقد لها شهرة لتحديد الهبوط في قيمتها

٨٨ **كما هو موضح في الفقرة ٨١، فعندما تكون الشهرة متعلقة بوحدة توليد نقد ولكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، فإن الوحدة يجب اختبارها لتحديد الهبوط في قيمتها، متى كان هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الوحدة، عن طريق مقارنة المبلغ الدفتري للوحدة، باستثناء أية شهرة، مع المبلغ الممكن استرداده منها. ويجب إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.**

٨٩ إذا كانت وحدة توليد النقد الموضحة في الفقرة ٨٨ تتضمن في مبلغها الدفتري أصلاً غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود أو غير متاح بعد للاستخدام ويمكن اختبار ذلك الأصل لتحديد الهبوط في قيمته فقط كجزء من وحدة توليد النقد، فإن الفقرة ١٠ تتطلب اختبار الوحدة أيضاً لتحديد الهبوط في قيمتها سنوياً.

٩٠ **يجب اختبار وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط في قيمتها سنوياً، ومتى كان هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الوحدة، وذلك عن طريق مقارنة المبلغ الدفتري للوحدة، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ الممكن استرداده منها. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة يتجاوز المبلغ الدفتري للوحدة، فإن الوحدة والشهرة المخصصة لتلك الوحدة يجب اعتبار أنه لم يحدث هبوط في قيمتهما. وإذا كان المبلغ الدفتري للوحدة يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منها، فيجب على المنشأة إثبات خسارة الهبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.**

٩١-٩٥ [حُذفت]

توقيت اختبارات الهبوط

٩٦ **يمكن إجراء اختبار الهبوط السنوي لوحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم الاختبار في الوقت نفسه من كل سنة. ووحدات توليد النقد المختلفة يمكن اختبارها في أوقات مختلفة لتحديد الهبوط في قيمتها. ومع ذلك، فإذا كان بعض أو كل الشهرة المخصصة لوحدة توليد نقد قد تم الاستحواذ عليها في تجميع أعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإن تلك الوحدة يجب اختبارها لتحديد الهبوط في قيمتها قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.**

٩٧ **إذا كانت الأصول التي تشكل وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها يتم اختبارها لتحديد الهبوط في قيمتها في الوقت نفسه الذي يتم فيه اختبار الوحدة التي تضم الشهرة، فإن الأصول يجب اختبارها لتحديد الهبوط في قيمتها قبل الوحدة التي تضم الشهرة. وبالمثل، إذا كانت وحدات توليد النقد التي تشكل مجموعة من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها يتم اختبارها لتحديد الهبوط في قيمتها في الوقت نفسه مع مجموعة الوحدات التي تضم الشهرة، فإن الوحدات الفردية يجب اختبارها لتحديد الهبوط في قيمتها قبل مجموعة الوحدات التي تضم الشهرة.**

٩٨ في وقت اختبار وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط في قيمتها، قد يكون هناك مؤشر على حدوث هبوط في قيمة أصل ضمن الوحدة التي تتضمن الشهرة. وفي مثل هذه الحالات، فإن المنشأة تقوم باختبار الأصل لتحديد الهبوط في قيمته أولاً، وتقوم بإثبات أية خسارة هبوط لذلك الأصل قبل اختبار وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة لتحديد الهبوط في قيمتها. وبالمثل، قد يكون هناك مؤشر على حدوث هبوط قيمة وحدة توليد نقد ضمن مجموعة وحدات تتضمن الشهرة. وفي مثل هذه الحالات، فإن المنشأة تختبر الوحدة المولدة للنقد لتحديد الهبوط في قيمتها أولاً، وتُثبت أية خسارة هبوط لتلك الوحدة، قبل أن تختبر مجموعة الوحدات التي تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط في قيمتها.

٩٩ **يمكن استخدام أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها، في إجراء اختبار الهبوط لتلك الوحدة في الفترة الحالية شريطة أن يتم استيفاء جميع الضوابط الآتية:**

(أ) أن تكون الأصول والالتزامات المكوِّنة للوحدة لم يطرأ عليها تغير كبير منذ أحدث عملية حسابية للمبلغ الممكن استرداده؛

(ب) أن تكون أحدث عملية حسابية للمبلغ الممكن استرداده قد نتج عنها مبلغ تجاوز المبلغ الدفتري للوحدة بهامش جوهري؛

(ج) استناداً إلى تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ القيام بأحدث عملية حسابية للمبلغ الممكن استرداده، فإن احتمال تحديد أن يكون المبلغ الممكن استرداده حالياً أقل من المبلغ الدفتري الحالي للوحدة هو احتمال بعيد.

الأصول المشتركة

١٠٠ تتضمن الأصول المشتركة أصول المجموعة أو الأقسام مثل مبنى مقر رئيسي أو مبنى قسم للمنشأة، أو جهاز معالجة بيانات إلكترونية أو مركز أبحاث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يستوفي تعريف الأصول المشتركة المحدد في هذا المعيار لوحدة توليد نقد بعينها. وتتمثل الخصائص المميزة للأصول المشتركة في أنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة عن تدفقات الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ولا يمكن أن يُعزى مبلغها الدفتري بالكامل إلى وحدة توليد النقد قيد النظر.

١٠١ نظراً لأن الأصول المشتركة لا تولد تدفقات نقدية داخلة منفصلة، فإن المبلغ الممكن استرداده من أصل مشترك بمفرده لا يمكن تحديده إلا إذا قررت الإدارة استبعاد الأصل. ونتيجةً لذلك، فإذا كان هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل مشترك، فإن المبلغ الممكن استرداده يتم تحديده للوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل المشترك، وتتم مقارنته بالمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد او مجموعة وحدات توليد النقد هذه. ويتم إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٢ عند اختبار وحدة توليد نقد لتحديد الهبوط في قيمتها، يجب على المنشأة تحديد جميع الأصول المشتركة التي تتعلق بوحدة توليد النقد قيد النظر. وإذا كان هناك جزء من المبلغ الدفتري لأصل مشترك:

(أ) يمكن تخصيصه على أساس معقول وثابت لتلك الوحدة، فيجب على المنشأة أن تقارن المبلغ الدفتري للوحدة، بما في ذلك الجزء من المبلغ الدفتري للأصل المشترك الذي تم تخصيصه للوحدة، مع المبلغ الممكن استرداده منها. ويجب أن يتم إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.

(ب) لا يمكن تخصيصه على أساس معقول وثابت لتلك الوحدة، فيجب على المنشأة أن:

(١) تقارن المبلغ الدفتري للوحدة، باستثناء الأصل المشترك، مع المبلغ الممكن استرداده منها و إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤؛

(٢) تعين أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي تتضمن وحدة توليد النقد قيد النظر والتي يمكن أن يخصص لها جزء من المبلغ الدفتري للأصل المشترك على أساس معقول وثابت؛

(٣) تقارن المبلغ الدفتري لمجموعة وحدات توليد النقد تلك، بما في ذلك الجزء من المبلغ الدفتري للأصل المشترك المخصص لمجموعة الوحدات تلك، مع المبلغ الممكن استرداده من مجموعة الوحدات. ويجب إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٣ يوضح المثال التوضيحي ٨ تطبيق هذه المتطلبات على الأصول المشتركة.

خسارة الهبوط لوحدة توليد نقد

١٠٤ يجب إثبات خسارة هبوط لوحدة توليد نقد (أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص شهرة أو أصل مشترك لها) فقط إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أقل من المبلغ الدفتري للوحدة (مجموعة الوحدات). ويجب أن يتم تخصيص خسارة الهبوط لتخفيض المبلغ الدفتري لأصول الوحدة (أو مجموعة الوحدات) حسب الترتيب الآتي:

(أ) أولاً، لتخفيض المبلغ الدفتري لأية شهرة تم تخصيصها لوحدة (أو مجموعة وحدات) توليد النقد؛

(ب) ثم، لتخفيض الأصول الأخرى في الوحدة (أو مجموعة الوحدات) بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الوحدة (مجموعة الوحدات).

ويجب معالجة هذه التخفيضات في المبالغ الدفترية على أنها خسائر هبوط في قيمة الأصول الفردية ويجب إثباتها وفقاً للفقرة ٦٠.

١٠٥ عند تخصيص خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤، لا يجوز للمنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل إلى ما دون القيمة الأعلى من بين القيم الآتية:

(أ) قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (إذا كانت قابلة للقياس)؛

(ب) قيمة استخدامه (إذا كانت قابلة للتحديد)؛

(ج) صفر.

ويجب أن يتم تخصيص مبلغ خسارة الهبوط، الذي لولا هذه الفقرة كان سيتم تخصيصه للأصل، بالتناسب للأصول الأخرى في الوحدة (مجموعة الوحدات).

١٠٦ إذا لم يكن من الممكن عملياً تقدير المبلغ الممكن استرداده من كل أصل بمفرده في وحدة توليد نقد، فإن هذا المعيار يتطلب تخصيصاً جزافياً لخسارة الهبوط بين أصول تلك الوحدة، بخلاف الشهرة، لأن جميع أصول وحدة توليد النقد تعمل سوياً.

١٠٧ إذا كان المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده لا يمكن تحديده (انظر الفقرة ٦٧):

(أ) يتم إثبات خسارة هبوط للأصل إذا كان مبلغه الدفتري أكبر من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين ١٠٤ و١٠٥، أيهما أكبر؛

(ب) لا يتم إثبات خسارة هبوط للأصل إذا لم يحدث هبوط في قيمة وحدة توليد النقد ذات العلاقة. وينطبق ذلك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغه الدفتري.

مثال

ماكينة تعرضت لتلف مادي ولكنها لا تزال تعمل، رغم أنها لا تعمل كما كانت تعمل قبل أن تتعرض للتلف. والقيمة العادلة للماكينة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغها الدفتري. والماكينة لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة. وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تتضمن الماكينة وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الماكينة. ويُظهر المبلغ الممكن استرداده من خط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تهبط قيمته.

افتراض ١: الموازنات / التوقعات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس تعهداً من الإدارة باستبدال الماكينة.

لا يمكن تقدير المبلغ الممكن استرداده من الماكينة بمفردها لأن قيمة استخدام الماكينة:

(أ) قد تختلف عن قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد؛

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الماكينة (خط الإنتاج)

لم تهبط قيمة خط الإنتاج. وبناءً عليه، لا يتم إثبات خسارة هبوط للماكينة. ومع ذلك، فإن المنشأة قد تحتاج إلى إعادة تقييم فترة الإهلاك أو طريقة الإهلاك للماكينة. وربما يكون مطلوباً تحديد فترة إهلاك أقصر أو طريقة إهلاك أسرع لتعكس العمر الإنتاجي المتبقي المتوقع للماكينة أو النمط الذي يتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية من قبل المنشأة.

افتراض ٢: الموازنات/ التوقعات المعتمدة من قبل الإدارة تعكس تعهداً من الإدارة باستبدال الماكينة وبيعها في المستقبل القريب. والتدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للماكينة إلى حين استبعادها تُقدر بأنها ضئيلة.

يمكن تقدير قيمة استخدام الماكينة بأنها قريبة من قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. وبناءً عليه، فإن المبلغ الممكن استرداده من الماكينة يمكن تحديده ولا يتم النظر إلى وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الماكينة (أي خط الإنتاج). ونظراً لأن القيمة العادلة للماكينة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغها الدفتري، فإنه يتم إثبات خسارة هبوط للماكينة.

١٠٨ **بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٠٤ و١٠٥، لا يجوز إثبات التزام مقابل أي مبلغ متبقٍ من خسارة الهبوط لوحدة توليد نقد إلا إذا كان ذلك مطلوباً بموجب معيار دولي آخر للتقرير المالي.**

عكس خسارة الهبوط

١٠٩ تحدد الفقرات ١١٠-١١٦ المتطلبات لعكس خسارة هبوط تم إثباتها لأصل أو وحدة توليد نقد في فترات سابقة. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل"، ولكنها تنطبق بنفس القدر على أي أصل منفرد أو أية وحدة لتوليد النقد. وقد تم تحديد متطلبات إضافية للأصل المنفرد في الفقرات ١١٧-١٢١، ولوحدة توليد النقد في الفقرتين ١٢٢ و١٢٣، وللشهرة في الفقرتين ١٢٤ و١٢٥.

١١٠ **يجب على المنشأة أن تقوم في نهاية كل فترة تقرير بتقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال أن خسارة الهبوط المُثبتة في فترات سابقة لأصل بخلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو احتمال أنها ربما قد انخفضت. وفي حال وجود أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على المنشأة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من ذلك الأصل.**

١١١ **عند تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال أن خسارة الهبوط المثبتة في فترات سابقة لأصل بخلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو احتمال أنها ربما قد انخفضت، فإن المنشأة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان، كحد أدنى، المؤشرات الآتية:**

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) **وجود مؤشرات يمكن رصدها على أن قيمة الأصل قد زادت خلال الفترة بشكل جوهري.**

(ب) **حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو النظامية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها، ووجود تأثير إيجابي لهذه التغيرات على المنشأة.**

(ج) **انخفاض معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الانخفاضات على معدل الخصم المستخدم في احتساب قيمة استخدام الأصل وأن تزيد المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.**

مصادر المعلومات الداخلية

(د) **حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في المدى أو الطريقة التي يُستخدم بها الأصل، أو التي يتوقع أن يستخدم بها، ووجود تأثير إيجابي لهذه التغيرات على المنشأة. ومن بين هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.**

(هـ) **توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل، أو سيكون أفضل، مما كان متوقعاً.**

١١٢ المؤشرات الدالة على حدوث انخفاض محتمل في خسارة الهبوط والواردة في الفقرة ١١١ هي بشكل رئيسي نقيض المؤشرات الدالة على حدوث خسارة هبوط محتملة والواردة في الفقرة ١٢.

١١٣ إذا كان هناك مؤشر على احتمال أن خسارة الهبوط التي تم إثباتها لأصل بخلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو احتمال أنها ربما قد انخفضت، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية قد يلزم أن يُعاد النظر فيها وأن تُعدَّل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي المنطبق على الأصل، حتى ولو لم يتم عكس خسارة هبوط للأصل.

١١٤ **لا يجوز عكس خسارة الهبوط المثبتة في فترات سابقة لأصل بخلاف الشهرة إلا إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل منذ آخر خسارة هبوط تم إثباتها. وإذا كان هذا هو الحال، وباستثناء ما هو موضح في الفقرة ١١٧، فيجب زيادة المبلغ الدفتري للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده منه. وتلك الزيادة هي عكس لخسارة الهبوط.**

١١٥ يُظهر عكس خسارة الهبوط حدوث زيادة في الإمكانات الخدمية المقدرة للأصل، إمّا من الاستخدام أو من البيع، منذ التاريخ الذي قامت فيه المنشأة في آخر مرة بإثبات خسارة هبوط لذلك الأصل. وتتطلب الفقرة ١٣٠ من المنشأة تحديد التغيير في التقديرات الذي تسبب في زيادة الإمكانات الخدمية المقدرة. ومن أمثلة التغييرات في التقديرات:

(أ) حدوث تغيير في أساس المبلغ الممكن استرداده (أي ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة الاستخدام)؛ أو

(ب) حدوث تغيير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في معدل الخصم، وذلك إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى قيمة الاستخدام؛ أو

(ج) حدوث تغيير في تقدير مكونات القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، وذلك إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد.

١١٦ قد تصبح قيمة استخدام الأصل أكبر من مبلغه الدفتري فقط لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة تزيد كلما أصبحت تلك التدفقات أقرب. ومع ذلك، لم تحدث زيادة في الإمكانات الخدمية للأصل. ولذلك، فإن خسارة الهبوط لا يتم عكسها فقط بسبب مرور الوقت (يسمى في بعض الأحيان "تجزئة" الخصم)، حتى ولو أصبح المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر من مبلغه الدفتري.

عكس خسارة الهبوط لأصل منفرد

١١٧ المبلغ الدفتري بعد الزيادة التي تُعزى إلى عكس خسارة هبوط لأصل بخلاف الشهرة، يجب ألا يزيد عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (والصافي بعد الاستنفاد أو الإهلاك) فيما لو لم يتم إثبات أية خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.

١١٨ إن أية زيادة في المبلغ الدفتري لأصل بخلاف الشهرة عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (والصافي بعد الاستنفاد أو الإهلاك) فيما لو لم يتم إثبات أية خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة تُعد إعادة تقويم. وعند المحاسبة عن إعادة التقويم تلك، تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي المنطبق على الأصل.

١١٩ يجب إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل بخلاف الشهرة فوراً ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ مُعاد تقويمه وفقاً لمعيار دولي آخر للتقرير المالي (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقويم الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦). ويجب معالجة أي عكس لخسارة الهبوط في أصل تمت إعادة تقويمه على أنه زيادة من إعادة التقويم وفقاً لذلك المعيار الدولي الآخر للتقرير المالي.

١٢٠ يتم إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل تمت إعادة تقويمه ضمن الدخل الشامل الآخر، ويُزيد هذا العكس من فائض إعادة التقويم لذلك الأصل. وبالرغم من ذلك، فإذا كان قد تم إثبات خسارة هبوط في السابق ضمن الربح أو الخسارة لنفس الأصل المعاد تقويمه، فإن عكس خسارة الهبوط تلك يتم إثباته أيضاً ضمن الربح أو الخسارة.

١٢١ بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، يجب تعديل عبء الإهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد

١٢٢ يجب أن يخصص عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد لأصول الوحدة، باستثناء الشهرة، بالتناسب مع المبالغ الدفترية لتلك الأصول. وتجب معالجة هذه الزيادات في المبالغ الدفترية على أنها عكوسات لخسائر الهبوط للأصول المنفردة ويجب إثباتها وفقاً للفقرة ١١٩.

١٢٣ عند تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد وفقاً للفقرة ١٢٢، لا يجوز زيادة المبلغ الدفتري للأصل عن المبلغ الأقل مما يلي:

(أ) المبلغ الممكن استرداده منه (إذا كان قابلاً للتحديد)؛

(ب) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (والصافي بعد الاستنفاد أو الإهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في الفترات السابقة.

ويجب أن يتم تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط، الذي لولا هذه الفقرة كان سيتم تخصيصه للأصل، بالتناسب للأصول الأخرى في الوحدة، باستثناء الشهرة.

عكس خسارة الهبوط للشهرة

١٢٤ **خسارة الهبوط المثبتة للشهرة لا يجوز عكسها في فترة لاحقة.**

١٢٥ يمنع المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" إثبات الشهرة المتولدة داخل المنشأة. وأية زيادة في المبلغ الممكن استرداده من الشهرة في الفترات التي تلي إثبات خسارة هبوط لتلك الشهرة، من المرجح أن تكون زيادة في الشهرة المتولدة داخل المنشأة، بدلاً من أن تكون عكساً لخسارة الهبوط المثبتة للشهرة المقتناة.

الإفصاح

١٢٦ **يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي لكل فئة من فئات الأصول:**

(أ) **مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل المدرج فيها خسائر الهبوط تلك.**

(ب) **مبلغ عكوسات خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل التي عُكست فيها خسائر الهبوط تلك.**

(ج) **مبلغ خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها والتي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.**

(د) **مبلغ عكوسات خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها والتي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.**

١٢٧ فئة الأصول هي مجموعة أصول متشابهة من حيث طبيعتها واستخدامها في عمليات المنشأة.

١٢٨ يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٦ مع المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها لفئة الأصول. فعلى سبيل المثال، يمكن تضمين هذه المعلومات في مطابقة المبلغ الدفتري للعقارات والآلات والمعدات، في بداية ونهاية الفترة، وفقاً لما يتطلبه المعيار الدولي للمحاسبة ١٦.

١٢٩ **يجب على المنشأة التي تقدم معلومات قطاعية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ الإفصاح عمّا يلي لكل قطاع من القطاعات التي يتم التقرير عنها:**

(أ) **مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر خلال الفترة.**

(ب) **مبلغ عكوسات خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر خلال الفترة.**

١٣٠ **يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي لكل أصل منفرد (بما في ذلك الشهرة) أو وحدة توليد نقد تم إثبات أو عكس خسارة هبوط لها خلال الفترة:**

(أ) **الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس خسارة الهبوط.**

(ب) **مبلغ خسارة الهبوط التي تم إثباتها أو عكسها.**

(ج) **لكل أصل منفرد:**

(١) **طبيعة الأصل؛**

(٢) **القطاع الذي يتم التقرير عنه الذي ينتمي إليه الأصل إذا كانت المنشأة تقدم معلومات قطاعية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨.**

(د) **لكل وحدة توليد نقد:**

(١) **وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج، أو آلات، أو عملية تجارية، أو منطقة جغرافية، أو قطاعاً يتم التقرير عنه حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٨)؛**

(٢) مبلغ خسارة الهبوط التي تم إثباتها أو عكسها حسب فئات الأصول، وإذا كانت المنشأة تقدم معلومات قطاعية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨، فحسب القطاع الذي يتم التقرير عنه؛

(٣) إذا كان تجميع الأصول في فئات لتحديد وحدة توليد النقد قد تغير منذ التقدير السابق للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد (إن وجد)، فيتم الإفصاح عن وصف للطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بها تعيين وحدة توليد النقد.

(هـ) المبلغ الممكن استرداده من الأصل (وحدة توليد النقد) وما إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل (وحدة توليد النقد) هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه.

(و) إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية:

(١) مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) المصنف ضمنه قياس القيمة العادلة للأصل (وحدة توليد النقد) بأكمله (دون أن يؤخذ في الحسبان ما إذا كانت "تكاليف الاستبعاد" يمكن رصدها)؛

(٢) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وصف لأسلوب أو أساليب التقويم المستخدمة في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. وإذا كان هناك تغيير في طريقة التقويم، فيجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك التغيير وعن سبب أو أسباب إجراء التغيير؛

(٣) فيما يخص قياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، كل افتراض رئيسي استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل (وحدة توليد النقد) أكثر حساسية لها. ويجب على المنشأة أيضاً أن تفصح عن معدل أو معدلات الخصم المستخدمة في القياس الحالي والقياس السابق إذا كانت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد قد تم قياسها باستخدام أحد أساليب القيمة الحالية.

(ز) إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو قيمة الاستخدام، فيتم الإفصاح عن معدل أو معدلات الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) لقيمة الاستخدام.

١٣١ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الآتية فيما يخص مجموع خسائر الهبوط ومجموع عكوسات خسائر الهبوط التي تم إثباتها خلال الفترة والتي لم يتم الإفصاح عن أي معلومات لها وفقاً للفقرة ١٣٠:

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بخسائر الهبوط والفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بعكوسات خسائر الهبوط.

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى إثبات خسائر الهبوط وعكوسات خسائر الهبوط هذه.

١٣٢ تُشجع المنشأة على أن تفصح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة ١٣٤ تتطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات عن التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد عندما يتم تضمين شهرة أو أصل غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود في المبلغ الدفتري لتلك الوحدة.

١٣٣ إذا لم يكن قد تم في نهاية فترة التقرير، وفقاً للفقرة ٨٤، تخصيص أي جزء من الشهرة المقتناة ضمن تجميع أعمال خلال الفترة إلى وحدة (مجموعة وحدات) لتوليد النقد، فيجب الإفصاح عن مبلغ الشهرة التي لم يتم تخصيصها جنباً إلى جنب مع أسباب بقاء ذلك المبلغ دون تخصيص.

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ الممكن استردادها من وحدات توليد النقد التي تتضمن شهرة أو أصولاً غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محدودة

١٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ)-(و) أدناه لكل وحدة (مجموعة وحدات) لتوليد النقد والتي يكون المبلغ الدفتري من الشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة والمخصص لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري لشهرة المنشأة أو أصولها غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة:

(أ) المبلغ الدفتري من الشهرة الذي تم تخصيصه للوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) المبلغ الدفتري من الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة والذي تم تخصيصه للوحدة (مجموعة الوحدات).

(ج) الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) (أي قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد).

(د) إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى قيمة الاستخدام، فيتم الإفصاح عمّا يلي:

(١) كل افتراض رئيسي استندت إليه الإدارة في توقعاتها للتدفقات النقدية للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التوقعات. والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة أو القيم التي تم تعيينها لكل افتراض رئيسي، سواءً كانت تلك القيمة أو القيم تعكس تجربة سابقة أو أنها، حسب مقتضى الحال، متفقة مع مصادر المعلومات الخارجية، وإذا لم تكن كذلك، فوجه وأسباب اختلافها عن التجربة السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(٣) الفترة التي توقعت الإدارة على مداها تحقيق التدفقات النقدية بناءً على الموازنات/التوقعات التي اعتمدتها، وعند استخدام فترة أطول من خمس سنوات لوحدة (مجموعة وحدات) لتوليد النقد، فيتم توضيح الأسباب التي تبرر تلك الفترة الأطول.

(٤) معدل النمو المستخدم في استقراء توقعات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات /التوقعات، ومبررات استخدام أي معدل نمو يزيد عن متوسط معدل النمو طويل الأجل للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي تكون الوحدة (مجموعة الوحدات) موجهة لها.

(٥) معدل أو معدلات الخصم المطبقة على توقعات التدفقات النقدية.

(هـ) إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، فيتم الإفصاح عن أسلوب أو أساليب التقويم المستخدمة في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. ولا يُطلب من المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣. وإذا لم يتم قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد باستخدام السعر المعلن لوحدة (مجموعة وحدات) مطابقة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية:

(١) كل افتراض رئيسي استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة أو القيم التي تم تعيينها لكل افتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيم تعكس تجربة سابقة أو أنها، حسب مقتضى الحال، متفقة مع مصادر المعلومات الخارجية، وإذا لم تكن كذلك، فوجه وأسباب اختلافها عن التجربة السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(٢أ) مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) المصنف ضمنه قياس القيمة العادلة بأكملها (دون إيلاء اعتبار لإمكانية رصد "تكاليف الاستبعاد").

(٢ب) إذا كان هناك تغيير في أسلوب التقويم، فيتم الإفصاح عن التغيير وسبب أو أسباب إجراء التغيير.

إذا تم قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد باستخدام توقعات التدفقات النقدية المخصومة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية:

(٣) الفترة التي على مداها توقعت الإدارة التدفقات النقدية.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء توقعات التدفقات النقدية.

(٥) معدل أو معدلات الخصم المطبقة على توقعات التدفقات النقدية.

(و) إذا كان هناك تغير محتمل بدرجة معقولة في أحد الافتراضات الرئيسية التي استندت إليها الإدارة في تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) ومن شأن هذا التغير أن يتسبب في زيادة المبلغ الدفتري للوحدة (مجموعة الوحدات) عن المبلغ الممكن استرداده منها، فيتم الإفصاح عمّا يلي:

(١) المبلغ الذي يزيد به المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) عن مبلغها الدفتري.

(٢) القيمة التي تم تعيينها للافتراض الرئيسي.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة التي تم تعيينها للافتراض الرئيسي، بعد إدراج أي آثار ناتجة عن التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يصبح المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) مساوياً لمبلغها الدفتري.

١٣٥ إذا كان قد تم تخصيص بعض أو كل المبلغ الدفتري لشهرة أو أصول غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محدودة عبر وحدات (مجموعات وحدات) توليد نقد متعددة، وكان المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) ليس كبيراً بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري لشهرة المنشأة أو أصولها غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى إجمالي المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). وإضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ الممكن استردادها من أي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) تستند إلى نفس الافتراض أو الافتراضات الرئيسية وكان إجمالي المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة المخصص لها كبيراً بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري لشهرة المنشأة أو أصولها غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع:

(أ) إجمالي المبلغ الدفتري من الشهرة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري من الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة والذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ج) وصف للافتراض (الافتراضات) الرئيسية.

(د) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة أو القيم التي تم تعيينها للافتراض أو الافتراضات الرئيسية، سواءً كانت تلك القيمة أو القيم تعكس تجربة سابقة أو أنها، حسب مقتضى الحال، متفقة مع مصادر المعلومات الخارجية، وإذا لم تكن كذلك، فوجه وأسباب اختلافها عن التجربة السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(هـ) إذا كان هناك تغيير محتمل بدرجة معقولة في الافتراض أو الافتراضات الرئيسية من شأنه أن يتسبب في أن يزيد إجمالي المبالغ الدفترية للوحدات (مجموعات الوحدات) عن إجمالي المبالغ الممكن استردادها منها، فيتم الإفصاح عمّا يلي:

(١) المبلغ الذي يزيد به إجمالي المبالغ الممكن استردادها من الوحدات (مجموعات الوحدات) عن إجمالي مبالغها الدفترية.

(٢) **القيمة أو القيم التي تم تعيينها للافتراض أو الافتراضات الرئيسية.**

(٣) **المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة أو القيم التي تم تعيينها للافتراض أو الافتراضات الرئيسية، بعد إدراج أي آثار ناتجة عن التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يصبح إجمالي المبالغ الممكن استردادها من الوحدات (مجموعات الوحدات) مساوياً لإجمالي مبالغها الدفترية.**

١٣٦ يمكن، وفقاً للفقرة ٢٤ أو ٩٩، ترحيل أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة (مجموعة وحدات) لتوليد النقد واستخدامها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية شريطة استيفاء ضوابط محددة. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن المعلومات المتعلقة بتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم إدراجها في الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ١٣٤ و١٣٥ تتعلق بالعملية الحسابية المرحلة للمبلغ الممكن استرداده.

١٣٧ يوضح المثال التوضيحي ٩ الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ١٣٤ و١٣٥.

أحكام التحول وتاريخ السريان

١٣٨ [حُذفت]

١٣٩ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على:

(أ) الشهرة والأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال ويكون تاريخ الاتفاقية المتعلقة بها في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛

(ب) جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

١٤٠ تُشجَّع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٩ على تطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تواريخ السريان المحددة في الفقرة ١٣٩. وبالرغم من ذلك، إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ السريان تلك، فيجب عليها أيضاً أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ (المنقح في ٢٠٠٤) في الوقت نفسه.

١٤٠أ عدّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة إلى ذلك، فقد عدل الفقرات ٦١، و١٢٠، و١٢٦، و١٢٩. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

١٤٠ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرات ٦٥، و٨١، و٨٥، و١٣٩، وحذف الفقرات ٩١-٩٥ و١٣٨ وأضاف الملحق (ج). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات أيضاً لتلك الفترة الأسبق.

١٤٠ج عُدِّلت الفقرة ١٣٤(هـ) بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت منشأة بتطبيق التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٤٠د أضاف الإصدار "تكلفة الاستثمار في منشأة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو منشأة زميلة (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في مايو ٢٠٠٨، الفقرة ١٢(ح). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات ذات العلاقة الواردة في الفقرتين ٤ و٣٨أ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ لفترة أسبق، فيجب عليها تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ١٢(ح) في الوقت نفسه.

١٤٠هـ عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في أبريل ٢٠٠٩ الفقرة ٨٠(ب). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٤٠و [حُذفت]

١٤٠ز [حُذفت]

١٤٠ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٤، والعنوان أعلى الفقرة ١٢(ح) والفقرة ١٢(ح). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

١٤٠ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو٢٠١١، الفقرات ٥، و٦، و١٢، و٢٠، و٢٢، و٢٨، و٧٨، و١٠٥، و١١١، و١٣٠، و١٣٤ وحذف الفقرات ٢٥-٢٧ وأضاف الفقرة ٥٣أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٤٠ي في مايو ٢٠١٣، تم تعديل الفقرتين ١٣٠ و١٣٤ والعنوان أعلى الفقرة ١٣٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. ولا يجوز للمنشأة أن تطبق تلك التعديلات في الفترات (بما في ذلك فترات المقارنة) التي لا تطبق فيها أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٤٠ك [حُذفت]

١٤٠ل عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٢. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٤٠م عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢، و٤، و٥ وحذف الفقرات ١٤٠و، و١٤٠ز، و١٤٠ك. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١٤٠ن عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٢. وعدَّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٢. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ (الصادر في ١٩٩٨)

١٤١ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (الصادر في ١٩٩٨).

الملحق أ

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الاستخدام

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار. وهو يقدم إرشادات بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة الاستخدام. ورغم أن الإرشادات تستخدم مصطلح "الأصل"، فإنها تنطبق بنفس القدر على أية مجموعة أصول تشكل وحدة لتوليد النقد.

مكونات قياس القيمة الحالية

أ١ توضح العناصر الآتية مجتمعة الفوارق الاقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، أو في الحالات الأكثر تعقيداً، سلسلة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل؛

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد الملازمة للأصل؛

(هـ) عوامل أخرى، لا يمكن تحديدها أحياناً، (مثل ضعف السيولة) التي سيعكسها المشاركون في السوق عند تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

أ٢ يقابل هذا الملحق بين منهجين لحساب القيمة الحالية، يمكن استخدام أيّ منهما لتقدير قيمة استخدام الأصل، تبعاً للظروف. ففي ظل المنهج "التقليدي"، يتم إدراج تعديلات تبعاً للعوامل (ب)-(هـ) الموضحة في الفقرة أ١ في معدل الخصم. وفي ظل منهج "التدفق النقدي المتوقع"، فإن العوامل (ب) و(د) و(هـ) تتسبب في إدخال تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة تبعاً للمخاطر. وأياً ما كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات المتعلقة بالتغيرات المحتملة في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية، فإن الناتج ينبغي أن يكون عاكساً للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النواتج المحتملة.

مبادئ عامة

أ٣ سوف تختلف الأساليب المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة من حالة إلى أخرى تبعاً للظروف المحيطة بالأصل المعني. وبالرغم من ذلك، فإن المبادئ العامة الآتية هي التي تحكم أي استخدام لأساليب القيمة الحالية عند قياس الأصول:

(أ) يجب أن تعكس معدلات الفائدة التي تستخدم لخصم التدفقات النقدية الافتراضات التي تتفق مع تلك الملازمة للتدفقات النقدية المقدرة. وبغير ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين أو سيتم تجاهله. فعلى سبيل المثال، قد يتم تطبيق معدل خصم بنسبة ١٢ في المائة على التدفقات النقدية التعاقدية من قرض مستحق التحصيل. ويعكس ذلك المعدل التوقعات المتعلقة بحالات التخلف عن السداد المستقبلية لقروض ذات خصائص معينة. ولا ينبغي أن يتم استخدام ذلك المعدل نفسه لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لأن تلك التدفقات النقدية تعكس بالفعل الافتراضات المتعلقة بحالات التخلف عن السداد المستقبلية.

(ب) ينبغي أن تكون التدفقات النقدية المقدرة ومعدلات الخصم خالية من كل من التحيز والعوامل التي لا علاقة لها بالأصل المعني. فعلى سبيل المثال، يطرأ تحيز على القياس عند إظهار صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها عن عمد لتعزيز الربحية المستقبلية الظاهرية لأحد الأصول.

(ج) ينبغي أن تعكس التدفقات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم مدى النواتج المحتملة بدلاً من أن تعكس مبلغاً واحداً هو الأكثر ترجيحاً أو هو أدنى مبلغ ممكن أو هو أقصى مبلغ ممكن.

المنهج التقليدي ومنهج التدفقات النقدية المتوقعة لاحتساب القيمة الحالية

المنهج التقليدي

أ٤ لقد دأبت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية على استخدام مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة ومعدل خصم واحد، يوصف غالباً بأنه "المعدل المتناسب مع المخاطر". وفي الواقع، يفترض المنهج التقليدي أن العرف باستخدام معدل خصم واحد يمكن أن يستوعب جميع التوقعات عن التدفقات النقدية المستقبلية وعلاوة المخاطر المناسبة. وبناءً عليه، فإن المنهج التقليدي يضع جل التركيز على اختيار معدل الخصم.

أ٥ في بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها رصد أصول قابلة للمقارنة في السوق، يكون المنهج التقليدي سهل التطبيق نسبياً. وفيما يخص الأصول التي لها تدفقات نقدية تعاقدية، فإنه يتفق مع الطريقة التي يصف بها المشاركون في السوق الأصول، كما في حالة "سند بفائدة ١٢ في المائة".

أ٦ ومع ذلك، فإن المنهج التقليدي قد لا يعالج بشكل مناسب بعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي لا يتوفر سوق لبنودها أو لبنود قابلة للمقارنة معها. ويتطلب البحث الصحيح عن "المعدل المتناسب مع المخاطر" تحليلاً لبندين على الأقل؛ أصل موجود في السوق وله معدل فائدة مرصود والأصل الذي يتم قياسه. ويجب استنتاج معدل الخصم المناسب للتدفقات النقدية التي يتم قياسها من معدل الفائدة الذي يمكن رصده في ذلك الأصل الآخر. وللوصول لذلك الاستنتاج، يجب أن تكون خصائص التدفقات النقدية للأصل الآخر مشابهة لخصائص الأصل الذي يتم قياسه. وبناءً عليه، يجب أن يقوم القياس بما يلي:

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له خصائص تدفقات نقدية مشابهة؛

(ج) المقارنة بين مجموعتي التدفقات النقدية الناتجة من البندين لضمان أنها متشابهة (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن إحداهما تدفقات نقدية تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟)؛

(د) تقويم ما إذا كان هناك عنصر في أحد البنود غير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال، هل أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛

(هـ) تقويم ما إذا كان من المرجح أن تسلك (أي تتغير) كلتا مجموعتي التدفقات النقدية نمطاً متشابهاً في ظل الأحوال الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفقات النقدية المتوقعة

أ٧ يُعد منهج التدفقات النقدية المتوقعة، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فاعلية من المنهج التقليدي. فعند تطوير قياس ما، يستخدم منهج التدفقات النقدية المتوقعة كل التوقعات المتعلقة بالتدفقات النقدية الممكنة بدلاً من التدفق النقدي الوحيد الأكثر ترجيحاً. فعلى سبيل المثال، قد يكون التدفق النقدي ١٠٠ وحدة عملة أو ٢٠٠ وحدة عملة أو ٣٠٠ وحدة عملة باحتمالات ١٠ في المائة و٦٠ في المائة و٣٠ في المائة، على التوالي. التدفق النقدي المتوقع عندئذ هو ٢٢٠ وحدة عملة. وهكذا، فإن منهج التدفقات النقدية المتوقعة يختلف عن المنهج التقليدي من حيث التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية ذات الصلة وعلى صياغات أكثر صراحة للافتراضات المستخدمة في القياس.

أ٨ يسمح منهج التدفقات النقدية المتوقعة أيضاً باستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. فعلى سبيل المثال، قد يتم الحصول على تدفق نقدي يبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة في سنة أو سنتين أو ثلاثة باحتمالات ١٠ في المائة و٦٠ في المائة و٣٠ في المائة، على التوالي. ويُوضح المثال الآتي حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

القيمة الحالية لـ ١٠٠٠ وحدة عملة في عام واحد بمعدل خصم ٥%		٩٥٢,٣٨ وحدة عملة
احتمال	<u>١٠,٠٠%</u>	٩٥,٢٤ وحدة عملة

القيمة الحالية لـ ١٠٠٠ وحدة عملة في عامين بمعدل خصم ٥,٢٥%	٩٠٢,٧٣ وحدة عملة		
احتمال		%٦٠,٠٠	٥٤١,٦٤ وحدة عملة
القيمة الحالية لـ ١٠٠٠ وحدة عملة في ٣ أعوام بمعدل خصم ٥,٥٠%	٨٥١,٦١ وحدة عملة		
احتمال		%٣٠,٠٠	٢٥٥,٤٨ وحدة عملة
القيمة الحالية المتوقعة			٨٩٢,٣٦ وحدة عملة

أ٩ القيمة الحالية المتوقعة لمبلغ ٨٩٢,٣٦ وحدة عملة تختلف عن المفهوم التقليدي لأفضل تقدير البالغ ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة (الاحتمال بنسبة ٦٠ في المائة). ويتطلب الحساب التقليدي للقيمة الحالية المطبق على هذا المثال قراراً بتحديد التوقيت الذي سيتم استخدامه من بين التوقيتات الممكنة للتدفقات النقدية، وتبعاً لذلك، فإنه لن يعكس احتمالات التوقيتات الأخرى. وذلك لأن معدل الخصم في أي حساب تقليدي للقيمة العادلة لا يمكن أن يعكس حالات عدم التأكد في التوقيت.

أ١٠ يُعد استخدام الاحتمالات عنصراً أساسياً في منهج التدفقات النقدية المتوقعة. ويتساءل البعض عمّا إذا كان تعيين احتمالات للتقديرات ذات الطابع الشخصي إلى حد بعيد قد يوحي بتمتعها بدقة أكبر مما هو موجود في واقع الأمر. وبالرغم من ذلك، يتطلب التطبيق الصحيح للمنهج التقليدي (الموضح في الفقرة أ٦) نفس التقديرات والطابع الشخصي دون توفير الشفافية الحسابية لمنهج التدفقات النقدية المتوقعة.

أ١١ تتضمن بالفعل العديد من التقديرات التي يتم تطويرها في الممارسات الراهنة بشكل غير رسمي عناصر التدفقات النقدية المتوقعة. وإضافة لذلك، يواجه المحاسبون غالباً الحاجة لقياس أصل باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة. فعلى سبيل المثال، قد تواجه المحاسب الحالات الآتية:

(أ) أن يكون المبلغ المقدر واقعاً عند نقطة ما بين ٥٠ وحدة عملة و٢٥٠ وحدة عملة، ولكن لا يوجد مبلغ ضمن هذا المدى أكثر ترجيحاً من أي مبلغ آخر. واستناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، يُقدَّر التدفق النقدي المتوقع بـ١٥٠ وحدة عملة [(٥٠ + ٢٥٠)/٢].

(ب) أن يكون المبلغ المقدر واقعاً عند نقطة ما بين ٥٠ وحدة عملة و٢٥٠ وحدة عملة، والمبلغ الأكثر ترجيحاً هو ١٠٠ وحدة عملة. ومع ذلك، فإن الاحتمالات المتعلقة بكل مبلغ غير معلومة. واستناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، يُقدَّر التدفق النقدي المتوقع بـ١٣٣,٣٣ وحدة عملة [(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠)/٣].

(ج) أن يكون المبلغ المقدر ٥٠ وحدة عملة (باحتمال ١٠ في المائة) أو ٢٥٠ وحدة عملة (باحتمال ٣٠ في المائة) أو ١٠٠ وحدة عملة (باحتمال ٦٠ في المائة). واستناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، يُقدَّر التدفق النقدي المتوقع بـ ١٤٠ وحدة عملة [(٥٠×٠,١٠) + (٢٥٠×٠,٣٠) + (١٠٠×٠,٦٠)].

وفي كل حالة، من المرجح أن يوفر التدفق النقدي المقدر المتوقع تقديراً أفضل لقيمة الاستخدام من المبلغ الأدنى أو المبلغ الأكثر ترجيحاً أو المبلغ الأكبر المأخوذ بمفرده.

أ١٢ يخضع تطبيق منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقيد التكلفة والمنفعة. ففي بعض الحالات، قد يكون للمنشأة حق الوصول إلى بيانات وافرة وقد تكون قادرة على وضع العديد من سيناريوهات التدفقات النقدية. وفي حالات أخرى، قد تكون المنشأة غير قادرة على وضع أكثر من صياغات عامة عن تقلب التدفقات النقدية دون تحمل تكلفة كبيرة. وتحتاج المنشأة إلى الموازنة بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية والزيادة التي ستحققها تلك المعلومات في إمكانية الاعتماد على القياس.

أ١٣ يرى البعض أن أساليب التدفقات النقدية المتوقعة غير مناسبة لقياس بند وحيد أو بند له عدد محدود من النواتج المحتملة. وهم يذكرون لذلك مثالاً لأصل بناتجين محتملين: احتمال بنسبة ٩٠ في المائة أن يكون التدفق النقدي ١٠ وحدات عملة واحتمال بنسبة ١٠ في

المائة أن يكون التدفق النقدي ١٠٠٠ وحدة عملة. ويعلّقون بأن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال هو ١٠٩ وحدة عملة وينتقدون تلك النتيجة على أنها لا تمثل أياً من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.

أ١٤ تعكس المزاعم كذلك الزعم الموضح آنفاً تعارضاً أساسياً مع الهدف من القياس. فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي سيتم تحملها، فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تنتج تقديراً يمثل بصدق التكلفة المتوقعة. وبالرغم من ذلك، فإن هذا المعيار معني بقياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل. ومن غير المرجح أن يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل في هذا المثال ١٠ وحدات عملة، حتى لو كان ذلك هو التدفق النقدي الأكثر ترجيحاً. وهذا لأن قياس ١٠ وحدات عملة لا يُضمِّن في قياس الأصل حالة عدم التأكد المحيطة بالتدفق النقدي. وبدلاً من ذلك، يتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. ولا توجد أية منشأة رشيدة ستبيع أصلاً بهذه الخصائص مقابل ١٠ وحدات عملة.

معدل الخصم

أ١٥ أياً كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة الاستخدام لأصل، فلا ينبغي أن تعكس معدلات الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي عُدِّلت تبعاً لها التدفقاتُ النقدية المقدرة. وبغير ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين.

أ١٦ عندما يكون المعدل الخاص بأصل ما غير متاح مباشرة من السوق، فإن المنشأة تستخدم بدائل لتقدير معدل الخصم. ويتمثل الغرض من ذلك في تقدير تقييم السوق لما يلي قدر الإمكان:

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛

(ب) العوامل (ب) و(د) و(هـ) الموضحة في الفقرة أ١، طالما أن تلك العوامل لم تتسبب في إدخال تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧ كنقطة بداية عند إجراء مثل هذا التقدير، فإن المنشأة قد تأخذ في الحسبان المعدلات الآتية:

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس مال المنشأة محدداً باستخدام أساليب مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛

(ب) معدل الاقتراض الإضافي للمنشأة؛

(ج) معدلات الاقتراض الأخرى في السوق.

أ١٨ بالرغم من ذلك، هذه المعدلات يجب تعديلها:

(أ) لتعكس الطريقة التي سيقيّم بها السوق المخاطر الخاصة المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛

(ب) لتستثني المخاطر التي لا علاقة لها بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي عُدِّلت تبعاً لها التدفقات النقدية المقدرة.

وينبغي إيلاء الاعتبار لمخاطر مثل مخاطر البلد ومخاطر العملة ومخاطر السعر.

أ١٩ معدل الخصم مستقل عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل، لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

أ٢٠ تتطلب الفقرة ٥٥ أن يكون معدل الخصم المستخدم هو المعدل قبل الضريبة. وبناءً عليه، فعندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو المعدل بعد الضريبة، فإن ذلك الأساس يتم تعديله ليعكس المعدل قبل الضريبة.

أ٢١ تستخدم المنشأة عادةً معدل خصم واحداً لتقدير قيمة استخدام الأصل. وبالرغم من ذلك، تستخدم المنشأة معدلات خصم منفصلة للفترات المستقبلية المختلفة عندما تكون قيمة الاستخدام حساسة لاختلاف في مخاطر الفترات المختلفة أو لهيكل آجال معدلات الفائدة.

الملحق ب

تعديل على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦

[التعديل غير منطبق على المتطلبات]

الملحق ج

اختبار وحدات توليد النقد المخصصة لها شهرة وحصص غير مسيطرة لتحديد الهبوط في قيمتها

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار

ج١ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في عام ٢٠٠٨)، فإن المنشأة المستحوذة تقيس وتثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ باعتبارها الزيادة في (أ) عن (ب) أدناه:

(أ) مجموع ما يلي:

(١) العوض المنقول مقيساً وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، والذي يتطلب عموماً استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛

(٢) مبلغ أية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها مقيسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣؛

(٣) في عملية تجميع الأعمال المنجزة على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها في السابق من قبل المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها.

(ب) صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد وللالتزامات التي تم تحملها، مقيسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

تخصيص الشهرة

ج٢ تتطلب الفقرة ٨٠ من هذا المعيار أن يتم تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع الأعمال لكل وحدة من وحدات توليد النقد، أو كل مجموعة من مجموعات وحدات توليد النقد، في المنشأة المستحوذة، والتي يُتوقع أن تستفيد من تآزر التجميع، بغض النظر عمّا إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للأعمال المستحوذ عليها مسندة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ومن الممكن تخصيص بعض قوى التآزر الناتجة من تجميع الأعمال إلى وحدة توليد نقد ليس للحصة غير المسيطرة حصة فيها.

اختبار تحديد الهبوط

ج٣ ينطوي اختبار تحديد الهبوط على مقارنة المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد مع المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد.

ج٤ إذا كانت المنشأة تقوم بقياس الحصص غير المسيطرة على أنها الحصة المتناسبة للحصص غير المسيطرة في صافي الأصول القابلة للتحديد لمنشأة تابعة في تاريخ الاستحواذ، وليس بالقيمة العادلة، فإن الشهرة التي تُعزى للحصص غير المسيطرة يتم تضمينها في المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد المتعلقة بها ولكن لا يتم إثباتها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم. ونتيجةً لذلك، يجب على المنشأة أن تزيد المبلغ الدفتري من الشهرة الذي تم تخصيصه للوحدة بحيث يتضمن الشهرة التي تُعزى للحصص غير المسيطرة. ثم تتم مقارنة هذا المبلغ الدفتري المعدل مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة لتحديد ما إذا كانت وحدة توليد النقد قد هبطت قيمتها.

تخصيص خسائر الهبوط

ج٥ تتطلب الفقرة ١٠٤ أن يتم أولاً تخصيص أية خسارة هبوط يتم تحديدها لتخفيض المبلغ الدفتري من الشهرة الذي تم تخصيصه للوحدة ثم لتخفيض الأصول الأخرى بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الوحدة.

ج٦ إذا كانت منشأة تابعة، أو جزء من منشأة تابعة، لها حصة غير مسيطرة هي نفسها وحدة توليد نقد، فإن خسارة الهبوط يتم تخصيصها بين المنشأة الأم والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الربح أو الخسارة.

ج٧ إذا كانت منشأة تابعة، أو جزء من منشأة تابعة، لها حصة غير مسيطرة هي جزء من وحدة توليد نقد أكبر، فإن خسائر الهبوط في قيمة الشهرة يتم تخصيصها لأجزاء وحدة توليد النقد التي لها حصة غير مسيطرة والأجزاء التي ليست لها حصة غير مسيطرة. وينبغي تخصيص خسائر الهبوط لأجزاء وحدة توليد النقد على أساس ما يلي:

(أ) القيم الدفترية النسبية لشهرة الأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالشهرة في وحدة توليد النقد؛

(ب) القيم الدفترية النسبية لصافي الأصول القابلة للتحديد للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالأصول القابلة للتحديد في وحدة توليد النقد. ويتم تخصيص أي هبوط من هذا القبيل لأصول أجزاء كل وحدة بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الجزء.

في تلك الأجزاء التي لها حصة غير مسيطرة، فإن خسارة الهبوط يتم تخصيصها بين المنشأة الأم والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الربح أو الخسارة.

ج٨ إذا كانت خسارة الهبوط التي تُعزى لحصة غير مسيطرة تتعلق بشهرة لا يتم إثباتها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم (انظر الفقرة ج٤)، فإن ذلك الهبوط لا يتم إثباته على أنه خسارة هبوط في قيمة الشهرة. وفي مثل هذه الحالات، فقط خسارة الهبوط المتعلقة بالشهرة المخصصة للمنشأة الأم هي التي يتم إثباتها على أنها خسارة هبوط في قيمة الشهرة.

ج٩ يوضح المثال التوضيحي ٧ اختبار الهبوط لوحدة توليد نقد غير مملوكة بالكامل ولها شهرة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧
"المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٥٥أ (إضافة فقرة):

٥٥أ يجب الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

سبب الإضافة:
أضيفت فقرة بعد الفقرة ٥٥ لاشتراط الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمثل هذه المعلومات لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

٦٠أ (إضافة فقرة):

٦٠أ يجب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن القيمة الزمنية للنقود، المدرج ضمن تكاليف التمويل في الربح أو الخسارة للفترة. ويجب أيضاً الإفصاح عن القيمة الاسمية للمخصص إذا كانت محددة.

سبب الإضافة:
يوجب المعيار المحاسبة عن الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت باعتبارها تكاليف تمويل. وحيث أن المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢٣ لا يلزم بالإفصاح عن مكونات تكاليف التمويل المثبتة في الربح أو الخسارة، فقد تمت إضافة فقرة لهذا المعيار للإلزام بالإفصاح عن المبلغ المضاف إلى تكاليف التمويل المثبت في الربح أو الخسارة الممثل للزيادة في مبلغ المخصص الناتجة عن مرور الوقت، مع الإفصاح عن القيمة الإسمية للمخصص إذا كانت محددة. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن مكونات تكاليف التمويل والقيمة الاسمية للمخصصات إذا كانت محددة، لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق ضوابط إثبات وأسس قياس مناسبة على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وضمان الإفصاح عن معلومات كافية ضمن الإيضاحات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

١ **يجب على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، باستثناء:**

(أ) **تلك الناشئة عن عقود قيد التنفيذ، إلا إذا كان العقد غير مجدٍ؛**

(ب) [حُذفت]

(ج) **تلك التي يشملها معيار آخر.**

٢ لا ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

٣ العقود قيد التنفيذ هي العقود التي بموجبها لم ينفذ أي من طرفي العقد أياً من واجباته أو نفذ كلا الطرفين واجباتهما بشكل جزئي وبقدرٍ متساوٍ. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود قيد التنفيذ إلا إذا كانت غير مجدية.

٤ [حُذفت]

٥ عندما يتعامل معيار آخر مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلاً من المعيار الماثل. فعلى سبيل المثال، يتم تناول بعض أنواع المخصصات في معايير عن:

(أ) [حُذفت]

(ب) ضرائب الدخل (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "*ضرائب الدخل*")؛

(ج) عقود الإيجار (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "*عقود الايجار*"). وعلى الرغم من ذلك، يتم تطبيق هذا المعيار على أي عقد إيجار يصبح عقداً غير مجدٍ قبل تاريخ بدايته حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ويتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة والتي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتي أصبحت عقوداً غير مجدية.

(د) منافع الموظفين (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "*منافع الموظفين*")؛

(هـ) عقود التأمين والعقود الأخرى التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "*عقود التأمين*" ؛

(و) العوض المحتمل لمنشأة مستحوذة ضمن تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "*تجميع الأعمال*")؛

(ز) الإيرادات من العقود مع العملاء (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "*الإيرادات من العقود مع العملاء*"). ولكن نظراً لأن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لا يتضمن متطلبات محددة لتناول العقود مع العملاء التي تُعد، أو التي أصبحت، عقوداً غير مجدية، فإن هذا المعيار ينطبق على مثل هذه الحالات.

٦ [حُذفت]

٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها التزامات غير مؤكدة من حيث توقيتها أو مبلغها. وفي بعض الدول، يُستخدم أيضاً مصطلح "مخصص" في سياق بنود مثل الإهلاك والهبوط في قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها. وتُعد هذه تعديلات على المبالغ الدفترية للأصول ولا يتم تناولها في هذ المعيار.

٨ تحدد معايير أخرى ما إذا كان يتم معالجة النفقات على أنها أصول أو على أنها مصروفات. وهذه الموضوعات لا يتم تناولها في هذا المعيار. وبناءً عليه، فإن هذا المعيار لا يمنع ولا يتطلب رسملة التكاليف المثبتة عندما يتم إنشاء مخصص.

٩ ينطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تستوفي إعادة الهيكلة تعريف عملية غير مستمرة، فقد تكون هناك إفصاحات إضافية مطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

التعريفات

١٠ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

المخصص **هو التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه.**

الالتزام **هو واجب قائم على المنشأة ناشئٌ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.**[1]

الحدث الملزم **هو حدث ينتج عنه واجب نظامي أو ضمني يترتب عليه عدم وجود بديل و اقعي للمنشأة سوى تسوية ذلك الواجب.**

الواجب النظامي **هو واجب ينشأ عن:**

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية)؛ أو

(ب) تشريعات؛ أو

(ج) إعمال آخر للنظام.

الواجب الضمني **هو واجب ينشأ عن تصرفات المنشأة عندما:**

(أ) تكون المنشأة قد أوحت لأطراف أخرى، من و اقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت، أو من و اقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛

(ب) ونتيجةً لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجيهاً لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تفي بتلك المسؤوليات.

الالتزام المحتمل **هو:**

(أ) واجب من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) واجب قائم ناشئ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته نظراً لأنه:

(١) ليس من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكلٍ كافٍ.

الأصل المحتمل **هو أصل من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة.**

العقد غير المجدي **هو عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع أن يتم الحصول عليها بموجب العقد.**

[1] تعريف الالتزام في هذا المعيار لم يتم تعديله بعد تعديل تعريف الالتزام في إطار مفاهيم التقرير المالي الصادر في عام ٢٠١٨.

إعادة الهيكلة **هي برنامج يتم التخطيط له والرقابة عليه من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إمّا من:**

(أ) نطاق عمل تباشره المنشأة؛ أو

(ب) الطريقة التي يتم بها تسيير ذلك العمل.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين والمصروفات المستحقة نظراً لوجود عدم تأكد بشأن توقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة عند التسوية. وفي المقابل:

(أ) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها وتمت الفوترة أو الاتفاق عليها رسمياً مع المورد؛

(ب) المصروفات المستحقة هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها ولكن لم يتم الدفع مقابلها أو فوترتها أو الاتفاق عليها رسمياً مع المورد، وتشمل المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بأجر الإجازة المستحق). ورغم أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المصروفات المستحقة، إلا أن عدم التأكد منها يكون عموماً أقل بكثير من ذلك المتعلق بالمخصصات.

يتم التقرير عادةً عن المصروفات المستحقة على أنها جزء من المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، في حين يتم التقرير عن المخصصات بشكلٍ منفصلٍ.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام، تُعد جميع المخصصات محتملة لأنها تكون غير مؤكدة من حيث توقيتها أو مبلغها. ولكن، ضمن هذا المعيار يُستخدم مصطلح "محتمل" للالتزامات والأصول التي لم يتم إثباتها لأن وجودها سوف يتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة. وإضافة لذلك، يستخدم مصطلح "التزام محتمل" للالتزامات التي لا تستوفي ضوابط الإثبات.

١٣ يميز هذا المعيار بين:

(أ) المخصصات – التي يتم إثباتها على أنها التزامات (بافتراض أنه يمكن إجراء تقدير لها يمكن الاعتماد عليه) لأنها تُعد واجبات قائمة ومن المرجح أن تتطلب تسوية الواجبات تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛

(ب) الالتزامات المحتملة – التي لم يتم إثباتها على أنها التزامات لأنها إمّا:

(١) واجبات محتملة، إذ لا يزال يتعين التأكد ممّا إذا كان على المنشأة واجب قائم يمكن أن يؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو

(٢) واجبات قائمة لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار (إمّا لأنه من غير المرجح أن يتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه بشكلٍ كافٍ لمبلغ الواجب).

الإثبات

المخصصات

١٤ يجب إثبات *مخصص* عندما:

(أ) يكون على المنشأة واجب قائم (نظامي أو ضمني) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون من المرجح أن يتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛

(ج) يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليها لمبلغ الواجب.

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، فلا يجوز إثبات مخصص.

الواجب القائم

١٥ **في حالات نادرة، لا يكون واضحاً ما إذا كان هناك واجب قائم. وفي هذه الحالات، يُعد أن هناك حدثاً سابقاً ينشأ عنه واجب قائم إذا كان وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة.**

١٦ في جميع الحالات تقريباً سيكون واضحاً ما إذا كان هناك حدث سابق قد نشأ عنه التزام قائم. وفي حالات نادرة، على سبيل المثال في دعوى قضائية، قد يكون هناك خلاف فيما إذا كانت هناك أحداث معينة قد وقعت أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد نتج عنها واجب قائم. وفي مثل هذه الحالة، تقرر المنشأة ما إذا كان يوجد واجب قائم في نهاية فترة التقرير عن طريق أخذها لجميع الأدلة المتاحة في الحسبان، بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء. وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير. وعلى أساس مثل هذه الأدلة:

(أ) تثبت المنشأة مخصصاً (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات) عندما يكون وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه؛

(ب) تفصح المنشأة عن التزام محتمل عندما يكون من المرجح عدم وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير، وذلك ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية إمكانية بعيدة (انظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ يسمَّى الحدث السابق الذي يؤدي إلى وجود واجب قائم حدثاً ملزماً. وليكون الحدث حدثاً ملزماً، فإنه من الضروري ألا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى تسوية الواجب الذي أوجده الحدث. وتكون هذه هي الحالة فقط:

(أ) عندما يمكن إنفاذ تسوية الواجب بموجب القانون؛ أو

(ب) عندما ينشأ عن الحدث (الذي قد يكون تصرفاً من جانب المنشأة)، في حالة الواجب الضمني، توقعات وجيهة لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفي بالواجب.

١٨ تتعامل القوائم المالية مع المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة تقريرها وليس مع مركزها المحتمل في المستقبل. ولذلك، لا يتم إثبات مخصص للتكاليف التي سيكون من اللازم تكبدها للتشغيل في المستقبل. والالتزامات الوحيدة التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة هي تلك التي تكون موجودة في نهاية فترة التقرير.

١٩ الواجبات الوحيدة التي يتم إثباتها على أنها مخصصات هي تلك الناشئة عن أحداث سابقة والموجودة بشكل مستقل عن تصرفات المنشأة المستقبلية (أي التسيير المستقبلي لأعمالها). ومن أمثلة مثل هذه الواجبات الغرامات أو تكاليف التنظيف مقابل الأضرار البيئية المخالفة للقانون، إذ ستؤدي كلتاهما إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية عند التسوية بغض النظر عن التصرفات المستقبلية للمنشأة. وبالمثل، تثبت المنشأة مخصصاً لتكاليف إزالة تجهيزات نفطية أو محطة طاقة نووية بقدر التزام المنشأة بإصلاح الضرر الذي تكون قد تسببت فيه بالفعل. وفي المقابل، وبسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات النظامية، قد تنوي المنشأة أو يلزمها تكبد نفقات للتشغيل بطريقة معينة في المستقبل (على سبيل المثال، من خلال تركيب مرشحات دخان في نوع معين من المصانع). ونظراً لأن المنشأة تستطيع تجنب النفقات المستقبلية من خلال تصرفاتها المستقبلية، على سبيل المثال من خلال تغيير طريقة التشغيل الخاصة بها، فإنه لا يوجد عليها واجب قائم بتلك النفقات المستقبلية ولا يتم إثبات مخصص.

٢٠ ينطوي الواجب دائماً على طرف آخر تدين له المنشأة بذلك الواجب. وبالرغم من ذلك، ليس من الضروري معرفة هوية ذلك الطرف – إذ يمكن أن يكون الواجب تجاه العموم ككل. ونظراً لأن الواجب ينطوي دائماً على تعهد لطرف آخر، فيترتب على ذلك أن قرار الإدارة أو

مجلس الإدارة لا ينشأ عنه واجب ضمني في نهاية فترة التقرير ما لم يكن قد تم إبلاغ القرار قبل نهاية فترة التقرير إلى أولئك المتأثرين به بطريقة محددة بشكل كافٍ ينشأ عنها توقع وجيه لديهم بأن المنشأة سوف تفي بمسؤولياتها.

٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه واجب على الفور قد ينشأ عنه ذلك في تاريخ لاحق، بسبب تغيرات في النظام أو بسبب أن تصرفاً (على سبيل المثال، تصريح عام محدد بشكلٍ كافٍ) من قبل المنشأة ينشأ عنه واجب ضمني. فعلى سبيل المثال، عندما يقع ضرر بيئي قد لا يكون هناك واجب بعلاج آثاره. ولكن التسبب في الضرر سيصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب نظام جديد أن تتم معالجة الضرر الموجود أو عندما تقبل المنشأة علناً المسؤولية عن إصلاحه بطريقة تنشئ واجباً ضمنياً.

٢٢ عندما لا يكون قد تم بعدُ الانتهاء من وضع تفاصيل نظام جديد مقترح، فلا ينشأ واجب إلا عندما يكون في حكم المؤكد أن التشريع سيتم سَنّه بصيغته الحالية. ولغرض هذا المعيار، تتم معالجة مثل هذا الواجب على أنه واجب نظامي. ومما يترتب على الاختلافات في الظروف المحيطة بسَنّ الأنظمة أنه يستحيل تحديد حدث واحد بمفرده سيجعل سَنَّ النظام في حكم المؤكد. وفي العديد من الحالات، سيكون من المستحيل أن يكون سن نظام ما في حكم المؤكد إلى أن يتم سَنّه.

ترجيح حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية

٢٣ ليتأهل التزام للإثبات، يجب أن يكون هناك واجب قائم وأيضاً ترجيح لحدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية ذلك الواجب. ولغرض هذا المعيار[٢]، يعد حدوث تدفق خارج لموارد أو وقوع حدث آخر مرجحاً إذا كان ذلك مرجحاً حدوثه أكثر من عدمه، أي أن ترجيح وقوع الحدث أكبر من ترجيح عدم وقوعه. وعندما يكون من غير المرجح أن يوجد واجب قائم، تفصح المنشأة عن وجود التزام محتمل، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية إمكانية بعيدة (انظر الفقرة ٨٦).

٢٤ عندما يكون هناك عدد من الواجبات المتشابهة (مثل ضمانات المنتجات أو العقود المتشابهة)، فإن ضرورة حدوث تدفق خارج عند التسوية يُحدَّد ترجيحها عن طريق النظر في فئة الواجبات ككل. فعلى الرغم من أن احتمال حدوث التدفق الخارج لأي بند بمفرده قد يكون ضعيفاً، فإن ضرورة حدوث التدفق الخارج لموارد لتسوية فئة الواجبات ككل قد يكون مرجحاً إلى حد بعيد. وإذا كانت تلك هي الحالة، فيتم إثبات مخصص (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات الأخرى).

تقدير يمكن الاعتماد عليه للواجب

٢٥ يعد استخدام التقديرات جزءاً لا يتجزأ من إعداد القوائم المالية ولا يقوض ذلك من إمكانية الاعتماد عليها. ويصدق هذا بصفة خاصة في حالة المخصصات، التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم البنود الأخرى في قائمة المركز المالي. وباستثناء حالات نادرة للغاية، ستكون المنشأة قادرة على تحديد مدى من النواتج المحتملة ولذلك يمكنها إجراء تقدير للواجب يمكن الاعتماد عليه بشكلٍ كافٍ لاستخدامه في إثبات مخصص.

٢٦ في الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه، يوجد التزام لا يمكن إثباته. ويتم الإفصاح عن ذلك الالتزام على أنه التزام محتمل (انظر الفقرة ٨٦).

الالتزامات المحتملة

٢٧ **لا يجوز للمنشأة أن تثبت التزاما محتملاً.**

٢٨ يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨٦، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية إمكانية بعيدة.

٢٩ عندما تكون المنشأة مسؤولة بالتضامن والتكافل عن واجب، تتم معالجة الجزء من الواجب الذي يتوقع أن تفي به أطرافٌ أخرى على أنه التزام محتمل. وتثبت المنشأة مخصصاً لذلك الجزء من الواجب الذي من المرجح أن يحدث لأجله تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، إلا في الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه.

---

[٢] لا ينطبق بالضرورة تفسير لفظ "مرجح" الوارد في هذا المعيار بأنه "من المرجح حدوثه أكثر من عدمه" في المعايير الأخرى.

٣٠ قد تظهر الالتزامات المحتملة بطريقة لم يتم توقعها في بادئ الأمر. ولذلك، يتم تقييمها بشكل مستمر لتحديد ما إذا كان حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية قد أصبح أمراً مرجحاً. وإذا أصبح من المرجح أنه سيكون من اللازم حدوث تدفق خارج لمنافع اقتصادية مستقبلية لأجل بند تم التعامل معه في السابق على أنه التزام محتمل، فإنه يتم إثبات مخصص في القوائم المالية للفترة التي يتغير فيها مستوى الترجيح (إلا في الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه).

الأصول المحتملة

٣١ **لا يجوز للمنشأة أن تثبت أصلاً محتملاً.**

٣٢ تنشأ الأصول المحتملة عادةً عن أحداث غير مخطط لها أو أحداث أخرى غير متوقعة تنشأ عنها إمكانية حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية إلى المنشأة. ومثال ذلك، دعوى قضائية تقيمها المنشأة من خلال الإجراءات القانونية، ونتيجتها غير مؤكدة.

٣٣ لا يتم إثبات الأصول المحتملة في القوائم المالية إذ قد ينتج عن ذلك إثبات دخل قد لا يتحقق أبداً. ولكن عندما يكون تحقق الدخل في حكم المؤكد، فعندئذ لا يُعد الأصل المتعلق به أصلاً محتملاً ويكون من المناسب إثباته.

٣٤ يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨٩، عندما يكون من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية.

٣٥ يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان أن تنعكس التطورات بشكل مناسب في القوائم المالية. وإذا أصبح في حكم المؤكد أنه سوف يحدث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، يتم إثبات الأصل والدخل المتعلق به في القوائم المالية للفترة التي يحدث فيها التغير. وإذا أصبح من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، تفصح المنشأة عن الأصل المحتمل (انظر الفقرة ٨٩).

القياس

أفضل تقدير

٣٦ **يجب أن يكون المبلغ المُثبت على أنه مخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم في نهاية فترة التقرير.**

٣٧ أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم هو المبلغ الذي من المنطقي أن تدفعه المنشأة لتسوية الواجب في نهاية فترة التقرير أو لنقله إلى طرف ثالث في ذلك الوقت. وسيكون من المستحيل، غالباً، أو من الأمور باهظة التكاليف، تسوية واجب أو نقله في نهاية فترة التقرير. ولكن تقدير المبلغ الذي من المنطقي أن تدفعه المنشأة لتسوية الواجب أو نقله يقدم أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم في نهاية فترة التقرير.

٣٨ يتم تحديد التقديرات للنواتج وللأثر المالي من خلال اجتهاد إدارة المنشأة، الذي تدعمه التجربة السابقة في معاملات مشابهة، وفي بعض الحالات، التقارير الصادرة من خبراء مستقلين. وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير.

٣٩ يتم التعامل مع حالات عدم التأكد المحيطة بالمبلغ الذي سيتم إثباته على أنه مخصص بعدة طرق وفقاً للظروف. وعندما ينطوي المخصص الذي يتم قياسه على عدد كبير من البنود، فإن الواجب يتم تقديره بترجيح جميع النواتج المحتملة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها. ويُطلق على هذه الطريقة الإحصائية للتقدير اسم "القيمة المتوقعة". ولذلك، يختلف المخصص تبعاً لما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين، على سبيل المثال، هو ٦٠ في المائة أو ٩٠ في المائة. وعندما يكون هناك مدى متصل من النواتج المحتملة، وتكون كل نقطة في ذلك المدى مرجحة بنفس قدر أية نقطة أخرى، يتم استخدام النقطة الواقعة في منتصف المدى.

مثال
تبيع المنشأة سلعاً بضمان يتم بموجبه تعويض العملاء عن تكلفة إصلاح أي عيوب في التصنيع تتضح خلال الستة أشهر الأولى بعد الشراء. وإذا تم اكتشاف عيوب طفيفة في جميع المنتجات المباعة، فقد ينتج عن ذلك تكاليف إصلاح قدرها ١ مليون. وإذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة، فقد ينتج عن ذلك تكاليف إصلاح قدرها ٤ ملايين. وتشير التجربة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أن ٧٥ في المائة من السلع المباعة لن يكون فيها أي عيوب خلال السنة القادمة، وأن ٢٠ في المائة من السلع

المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة، وأن ٥ في المائة من السلع المباعة سيكون فيها عيوب رئيسية. ووفقاً للفقرة ٢٤، تقوم المنشأة بتقييم ترجيح حدوث تدفق خارج مقابل واجبات الضمان ككل. القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي: (٧٥% من صفر) + (٢٠% من ١ مليون) + (٥% من ٤ مليون) = ٤٠٠٠٠٠

٤٠ عندما يتم قياس واجب وحيد، فإن الناتج الفردي الأكثر ترجيحاً قد يكون هو أفضل تقدير للالتزام. ولكن، حتى في هذه الحالة، تأخذ المنشأة في الحسبان النواتج الأخرى المحتملة. وعندما تكون النواتج الأخرى المحتملة في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من الناتج الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سيكون مبلغاً أعلى أو أقل. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المنشأة علاج خطأ خطير في مصنع رئيسي قامت بإنشائه لعميل، فإن الناتج الفردي الأكثر ترجيحاً يمكن أن يكون لنجاح الإصلاح من أول محاولة بتكلفة ١٠٠٠، ولكن يتم إنشاء مخصص بمبلغ أكبر إذا كانت هناك فرصة كبيرة لضرورة إجراء المزيد من المحاولات.

٤١ يتم قياس المخصص قبل الضريبة، لأن آثار المخصص على الضريبة، والتغييرات فيه، يتم التعامل معها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢ يجب أن تؤخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتماً بالعديد من الأحداث والظروف، عند التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص.

٤٣ تصف المخاطر التقلب في النواتج. وقد يؤدي التعديل تبعاً للمخاطر إلى زيادة المبلغ الذي يتم به قياس الالتزام. ويلزم توخي الحذر عند القيام باجتهادات في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم إظهار الدخل أو الأصول بأكبر من قيمتهما ولا المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتهما. ولكن حالة عدم التأكد لا تبرر إنشاء مخصصات زائدة عن اللازم أو المبالغة المتعمدة في قيمة الالتزامات. فعلى سبيل المثال، في حال توخي الحيطة عند تقدير التكاليف المتوقعة لناتج سلبي بشكل خاص، فعندئذٍ لا يتم التعامل مع ذلك الناتج عمداً على أنه ناتج يحتمل وقوعه أكثر مما هو عليه الحال في الواقع. ويلزم بذل العناية لتجنب تكرار التعديلات تبعاً للمخاطر وحالة عدم التأكد مع ما يترتب على ذلك من مبالغة في قيمة المخصص.

٤٤ يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد التي تحيط بمبلغ النفقات بموجب الفقرة ٨٥(ب).

القيمة الحالية

٤٥ عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للنفقات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الواجب.

٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود، فإن المخصصات المتعلقة بالتدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ مباشرة بعد فترة التقرير تكون أكثر عبئاً منها في حال التدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ بنفس المبلغ ولكن في وقت لاحق. ولذلك يتم خصم المخصصات، عندما يكون الأثر ذا أهمية نسبية.

٤٧ يجب أن يكون معدل (أو معدلات) الخصم هو معدل (أو معدلات) ما قبل الضريبة الذي يعكس (التي تعكس) تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام. ولا يجوز أن يعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التي عُدِّلت تبعاً لها تقديراتُ التدفقات النقدية المستقبلية.

الأحداث المستقبلية

٤٨ يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية، التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب، في مبلغ المخصص عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها.

٤٩ يمكن أن تكون للأحداث المستقبلية المتوقعة أهمية خاصة عند قياس المخصصات. فعلى سبيل المثال، قد تعتقد المنشأة أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره ستنخفض بسبب التغيرات المستقبلية في التقنية. ويعكس المبلغ المُثبت توقعاً معقولاً لمراقبين موضوعيين، ومؤهلين فنياً، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة فيما يتعلق بالتقنية التي ستكون متاحة في وقت التنظيف. وعليه، فإنه من المناسب، على سبيل المثال، تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في استخدام التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لاستخدام التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما تم تنفيذه من قبل. ولكن لا تتوقع المنشأة تطوير تقنية جديدة بالكامل للتنظيف ما لم يكن ذلك مدعوماً بأدلة موضوعية كافية.

٥٠ يؤخذ في الحسبان، عند قياس واجب موجود، أثر التشريعات الجديدة المحتملة عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أنه قد بات في حكم المؤكد سَنَّ هذه التشريعات. ويتسبب تنوع الظروف التي تنشأ على أرض الواقع في استحالة تحديد حدث واحد بمفرده يوفر أدلة موضوعية كافية في كل حالة. ويتطلب الأمر توفر أدلة بشأن متطلبات التشريعات وما إذا كان في حكم المؤكد أنه سيتم سَنَّها وتطبيقها في حينه. وفي الكثير من الحالات، لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم سَنَّ التشريعات الجديدة.

الاستبعاد المتوقع للأصول

٥١ **لا يجوز أن تؤخذ في الحسبان المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول، عند قياس المخصص.**

٥٢ لا تؤخذ في الحسبان المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس المخصص، حتى ولو كان الاستبعاد المتوقع وثيق الارتباط بالحدث الناشئ عنه المخصص. وبدلاً من ذلك، تثبت المنشأة المكاسب الناتجة من الاستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده المعيار الذي يتعامل مع الأصول ذات الصلة.

التعويضات

٥٣ **عندما يكون بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص من المتوقع تعويضها من طرف آخر، فلا يجوز إثبات التعويض إلا عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الواجب. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص.**

٥٤ **في قائمة الدخل الشامل، يجوز عرض المصروف المتعلق بالمخصص بالصافي بعد طرح المبلغ الذي تم إثباته للتعويض.**

٥٥ تكون المنشأة قادرة أحياناً على الاستعانة بطرف آخر في دفع جزء من أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص (على سبيل المثال، من خلال عقود التأمين أو شروط التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر إمّا بتعويض المنشأة عن المبالغ التي دفعتها أو يقوم هو بسداد المبالغ بشكل مباشر.

٥٦ في معظم الحالات، تظل المنشأة مسؤولة عن كامل المبلغ المعني بحيث يكون عليها تسوية المبلغ بالكامل إذا أخفق الطرف الثالث في السداد لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم إثبات مخصص لكامل مبلغ الالتزام، ويتم إثبات أصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام.

٥٧ في بعض الحالات، لن تكون المنشأة مسؤولة عن التكاليف المعنية إذا أخفق الطرف الثالث في السداد. وفي مثل هذه الحالة، لا يوجد على المنشأة أي التزام بتلك التكاليف ولا يتم إدراجها في المخصص.

٥٨ كما هو وارد في الفقرة ٢٩، يُعد الواجب الذي تكون المنشأة مسؤولة عنه بالتضامن والتكافل التزاماً محتملاً بقدر ما يكون متوقعاً أن تتم تسوية الواجب عن طريق الأطراف الأخرى.

التغييرات في المخصصات

٥٩ **يجب إعادة النظر في المخصصات في نهاية كل فترة تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. وإذا لم يعد من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، فيجب أن يتم عكس المخصص.**

٦٠ عند استخدام الخصم، يزيد المبلغ الدفتري للمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.

استخدام المخصصات

٦١ **لا يجوز استخدام المخصص إلا لأجل النفقات التي تم إثبات المخصص أساساً لأجلها.**

٦٢ النفقات التي تتعلق بالمخصص الأصلي وحدها هي التي تتم تسويتها مقابله. فمن شأن تسوية نفقات مقابل مخصص تم إثباته أساساً لغرض آخر أن يخفي تأثير حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإثبات والقياس

الخسائر التشغيلية المستقبلية

٦٣ **لا يجوز إثبات مخصصات للخسائر التشغيلية المستقبلية.**

٦٤ لا تستوفي الخسائر التشغيلية المستقبلية تعريف الالتزام الوارد في الفقرة ١٠ ولا الضوابط العامة الموضوعة لإثبات المخصصات والواردة في الفقرة ١٤.

٦٥ يُعد توقع حدوث خسائر تشغيلية مستقبلية مؤشراً على احتمال هبوط قيمة أصول تشغيلية معينة. وتختبر المنشأة هذه الأصول لتحديد الهبوط في قيمتها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

العقود غير المجدية

٦٦ **إذا كان لدى لمنشأة عقد غير مجدٍ، فيجب إثبات الواجب القائم بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص.**

٦٧ يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر الشراء الروتينية) دون دفع تعويض إلى الطرف الآخر، ولذلك لا يكون هناك أي واجب. وتنشأ عن عقود أخرى حقوق وواجبات لكلٍ من الطرفين المتعاقدين. وعندما تجعل الأحداث من مثل هذا العقد عقداً غير مجدٍ، فإن العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد التزام يتم إثباته. وتقع العقود قيد التنفيذ، التي لا تُعد غير مجدية، خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨ يعرِّف هذا المعيار العقد غير المجدي بأنه عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع أن يتم الحصول عليها بموجب العقد. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد، وهي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الإخفاق في الوفاء به، أيهما أقل.

٦٨أ تشمل تكلفة الوفاء بالعقد التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد. وتتألف التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد من كل من:

(أ) التكاليف الإضافية للوفاء بذلك العقد - على سبيل المثال، العمالة والمواد المباشرة؛

(ب) النصيب المخصص من التكاليف الأخرى التي تتعلق مباشرة بالوفاء بالعقود - على سبيل المثال، النصيب المخصص من عبء الإهلاك الخاص بأحد بنود العقارات والآلات والمعدات المستخدمة في الوفاء بذلك العقد من بين العقود الأخرى.

٦٩ قبل إنشاء مخصص منفصل لعقدٍ غير مجدٍ، تثبت المنشأة أية خسارة هبوط تكون قد حدثت في قيمة الأصول المستخدمة في الوفاء بالعقد (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦).

إعادة الهيكلة

٧٠ فيما يلي أمثلة للأحداث التي يمكن أن تندرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:

(أ) بيع أو إيقاف خط أعمال؛

(ب) إغلاق مواقع أعمال في بلد أو منطقة أو نقل أنشطة أعمال من بلد أو منطقة إلى أخرى؛

(ج) التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال استبعاد مستوى إداري؛

(د) عمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثرٌ ذو أهمية نسبية على طبيعة وتركيز عمليات المنشأة.

٧١ يتم إثبات مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما يتم استيفاء الضوابط العامة لإثبات المخصصات الواردة في الفقرة ١٤. وتوضح الفقرات ٧٢-٨٣ كيفية تطبيق الضوابط العامة للإثبات على عمليات إعادة الهيكلة.

٧٢ ينشأ واجب ضمني بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) لديها خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:

(١) الأعمال أو جزء من الأعمال المعنية؛

(٢) المو اقع الرئيسية المتأثرة؛

(٣) موقع ووظيفة الموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم، وعددهم التقريبي؛

(٤) النفقات التي سيتم الاضطلاع بها؛

(٥) موعد تنفيذ الخطة.

(ب) قد أوجدت توقعاً وجيهاً لدى أولئك المتأثرين بإعادة الهيكلة بأنها ستقوم بتنفيذها، وذلك عن طريق البدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن سماتها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.

٧٣ يتوفر دليل على أن المنشأة قد بدأت في تنفيذ خطة لإعادة الهيكلة، على سبيل المثال، من خلال تفكيك المصنع أو بيع الأصول أو من خلال الإعلان العام عن السمات الرئيسية للخطة. ويشكل الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة واجباً ضمنياً لإعادة الهيكلة فقط إذا تم بالطريقة والتفصيل الكافي (أي تحديد السمات الرئيسية للخطة) الذي تنشأ عنه توقعات وجيهة لدى الأطراف الأخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة ستنفذ إعادة الهيكلة.

٧٤ لتكون الخطة كافية لإنشاء واجب ضمني عند تبليغها إلى أولئك المتأثرين بها، يلزم أن يتم التخطيط للبدء في تنفيذها في أقرب وقت ممكن وأن يتم الانتهاء منها في إطار زمني يجعل إجراء تغييرات مهمة عليها أمراً غير محتمل. وإذا كان متوقعاً أن يحدث تأخر طويل قبل أن تبدأ إعادة الهيكلة أو أن تستغرق إعادة الهيكلة وقتاً طويلاً بشكل غير معقول، فمن غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة توقع وجيه لدى الآخرين بأن المنشأة ملتزمة حالياً بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح للمنشأة فرصاً لتغيير خططها.

٧٥ لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بإعادة الهيكلة، الذي يتم اتخاذه قبل نهاية فترة التقرير، واجب ضمني في نهاية فترة التقرير ما لم تكن المنشأة قبل نهاية فترة التقرير:

(أ) قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) قد أبلغت خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك المتأثرين بها بطريقة محددة بشكلٍ كافٍ لإيجاد توقع وجيه لديهم بأن المنشأة ستنفذ إعادة الهيكلة.

وإذا بدأت المنشأة في تنفيذ خطة لإعادة الهيكلة، أو أعلنت عن سماتها الرئيسية إلى أولئك المتأثرين بها، فقط بعد فترة التقرير، فإن ذلك يتطلب تقديم إفصاح بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير" إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية نسبية ويمكن التوقع بدرجة معقولة أن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم المالية، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها.

٧٦ بالرغم من أنه لا ينشأ واجب ضمني بسبب قرار من الإدارة فقط، إلا أنه قد ينتج الواجب عن أحداث أخرى سابقة تجتمع مع مثل هذا القرار. فعلى سبيل المثال، ربما تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين بشأن دفعات إنهاء الخدمة، أو مع المشترين لبيع عملية، قد تم الانتهاء منها وهي فقط بانتظار تصديق مجلس الإدارة. وحال الحصول على مثل هذا التصديق وإبلاغه إلى الأطراف الأخرى، يكون على المنشأة واجب ضمني بإعادة الهيكلة، إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٧٢.

٧٧ في بعض الدول، تكون السلطة العليا مخولة لمجلس يضم في عضويته ممثلين لمصالح أطراف أخرى غير الإدارة (مثل الموظفين) أو قد يكون من الضروري إخطار مثل هؤلاء الممثلين قبل أن يتخذ المجلس قراره. ونظراً لأن اتخاذ قرار من قبل مثل هذا المجلس ينطوي على إبلاغ هؤلاء الممثلين، فقد ينتج عن ذلك واجب ضمني بإعادة الهيكلة.

٧٨ **لا ينشأ واجب ببيع عملية ما لم تكن المنشأة ملتزمة بالبيع، أي ما لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة.**

٧٩ حتى عندما تكون المنشأة قد اتخذت قراراً ببيع عملية وأعلنت عن ذلك القرار إلى العموم، فلا يمكن أن تكون ملتزمة بالبيع ما لم يكن قد تم تحديد مشترٍ وكانت هناك اتفاقية بيع ملزمة. وإلى حين وجود اتفاقية بيع ملزمة، فإن المنشأة ستكون قادرة على تغيير رأيها وسيكون عليها اتخاذ إجراء آخر إذا لم يكن بالإمكان إيجاد مشترٍ بشروط مقبولة. وعندما يتم النص على بيع عملية كجزء من إعادة هيكلة، فإن أصول العملية يتم إعادة النظر فيها لتحديد الهبوط في قيمتها، بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦. وعندما يكون البيع جزءاً فقط من عملية إعادة هيكلة، فمن الممكن أن ينشأ واجب ضمني فيما يخص الأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة قبل أن توجد اتفاقية بيع ملزمة.

٨٠ **يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة فقط عن إعادة الهيكلة، وهي تلك التي:**

(أ) تستلزمها إعادة الهيكلة بالضرورة؛

(ب) غير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

٨١ لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل:

(أ) إعادة تدريب أو نقل الموظفين المستمرين؛ أو

(ب) التسويق؛ أو

(ج) الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

فهذه النفقات تتعلق بتسيير الأعمال مستقبلاً وليست التزامات لإعادة الهيكلة في نهاية فترة التقرير. ويتم إثبات مثل هذه النفقات على نفس الأساس الذي كان سيتم إثباتها به فيما لو كانت قد نشأت بشكلٍ مستقلٍ عن إعادة الهيكلة.

٨٢ لا يتم تضمين الخسائر التشغيلية المستقبلية التي يمكن تحديدها حتى تاريخ إعادة الهيكلة في المخصص، ما لم تكن تتعلق بعقدٍ غير مجدٍ حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٠.

٨٣ وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٥١، لا تؤخذ في الحسبان المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى ولو كان بيع الأصول منصوصاً عليه كجزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤ **يجب على المنشأة أن تفصح، فيما يخص كل فئة من فئات المخصصات، عمّا يلي:**

(أ) المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛

(ج) المبالغ المستخدمة (أي المتكبدة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛

(د) المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة؛

(هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت و أثر أي تغير في معدل الخصم.

والمعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

٨٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي فيما يخص كل فئة من فئات المخصصات:**

(أ) وصف موجز لطبيعة الواجب والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة لمنافع اقتصادية نتيجة للواجب؛

(ب) **الإشارة إلى حالات عدم التأكد بشأن مبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها. وعندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي تم وضعها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية، كما تم تناولها في الفقرة ٤٨؛**

(ج) **مبلغ أي تعويض متوقع، مع بيان مبلغ أي أصل تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.**

٨٦ **ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق خارج عند التسوية إمكانية بعيدة، يجب على المنشأة أن تفصح، فيما يخص كل فئة من فئات الالتزامات المحتملة في نهاية فترة التقرير، عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، و أيضاً عمّا يلي عندما يكون ذلك ممكناً عملياً:**

(أ) **تقدير لأثره المالي، مقيساً بموجب الفقرات ٣٦–٥٢؛**

(ب) **إشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيته؛**

(ج) **إمكانية أي تعويض.**

٨٧ عند تحديد المخصصات أو الالتزامات المحتملة التي يمكن تجميعها لتشكل فئة، فإنه من الضروري النظر فيما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكلٍ كافٍ بحيث يستوفي تقديم عرض واحد لها المتطلبات الواردة في الفقرات ٨٥(أ) و(ب) و٨٦(أ) و(ب). وعليه، فقد يكون من المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات منتجات مختلفة على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن من غير المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات عادية والمبالغ الخاضعة لدعاوى قضائية على أنها فئة واحدة.

٨٨ عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل عن نفس مجموعة الظروف، تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٨٤–٨٦ بطريقة تظهر الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

٨٩ **عندما يكون من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وعن تقدير لأثرها المالي، عندما يكون ذلك ممكناً عملياً، مقيساً باستخدام المبادئ الموضوعة للمخصصات والواردة في الفقرات ٣٦–٥٢.**

٩٠ من المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة لاحتمالية أن ينشأ دخل.

٩١ **عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٨٦ و٨٩ نظراً لأنه من غير الممكن عملياً القيام بذلك، فيجب النص على تلك الحقيقة.**

٩٢ **في حالات نادرة للغاية، قد يُتوقع أن الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٨٤–٨٩ سيضر بشكل خطير بموقف المنشأة التي في نزاع مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. وفي مثل هذه الحالات، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.**

أحكام التحول

٩٣ **يجب التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ سريانه (أو في تاريخ أسبق) على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة للفترة التي يتم فيها تطبيق المعيار لأول مرة. وتُشجَّع المنشآت على تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأسبق فترة معروضة وإعادة عرض المعلومات المقارنة، ولكنها لا تكون مطالبة بذلك. وإذا لم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٩٤ [حُذفت]

٩٤أ أضاف التعديل "العقود غير المجدية - تكلفة الوفاء بالعقد"، الصادر في مايو ٢٠٢٠، الفقرة ٦٨أ وعدل الفقرة ٦٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على العقود التي لم تفِ بعد بجميع واجباتها في بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات لأول مرة (تاريخ التطبيق الأولي). ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة إثبات الأثر التراكمي لتطبيق التعديلات بشكل أولي على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب، في تاريخ التطبيق الأولي.

تاريخ السريان

٩٥ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترات تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٦ [حُذفت]

٩٧ [حُذفت]

٩٨ [حُذفت]

٩٩ عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠–٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٥ على أنه تعديل تابع نشأ عن تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على تجميع الأعمال الذي ينطبق عليه تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

١٠٠ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥ وحذف الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٠١ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٢ وحذف الفقرتين ٩٧ و٩٨. ويجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير الدولي ٩.

١٠٢ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

١٠٣ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

١٠٤ عدل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٧٥. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. كما يُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق التعديلات الطارئة على تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" الوارد في الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ والفقرتين ٥ و٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

١٠٥ أضاف التعديل "العقود غير المجدية - تكلفة الوفاء بالعقد"، الصادر في مايو ٢٠٢٠، الفقرتين ٦٨أ و٩٤أ وعدل الفقرة ٦٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨
"الأصول غير الملموسة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨

الأصول غير الملموسة

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها على وجه التحديد في معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تُثبت أصلاً غير ملموس فقط عندما تُستوفى ضوابط محددة. ويحدد المعيار أيضاً كيفية قياس المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات محددة عنها.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة، باستثناء:**

(أ) **الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار آخر؛**

(ب) **الأصول المالية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"؛**

(ج) **إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها")؛**

(د) **الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من موارد غير متجددة.**

٣ إذا حدد معيار آخر المحاسبة عن نوع محدد من الأصول غير الملموسة، فيجب على المنشأة أن تطبق ذلك المعيار بدلاً من المعيار الماثل. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للبيع في السياق العادي للأعمال (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون").

(ب) أصول الضريبة المؤجلة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل").

(ج) عقود الإيجار للأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".

(د) الأصول الناشئة عن منافع الموظفين (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين").

(هـ) الأصول المالية الوارد تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وقد تم تناول إثبات وقياس بعض الأصول المالية في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".

(و) الشهرة المتحصل عليها ضمن تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

(ز) العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" وأي أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحُتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

(ط) الأصول الناتجة من العقود مع العملاء التي تم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

٤ قد توضَع بعض الأصول غير الملموسة في، أو على، كيان مادي مثل قرص مدمج (في حالة برنامج الحاسب الالي)، أو وثيقة نظامية (في حالة ترخيص أو براءة اختراع) أو فيلم. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي معالجة الأصل الذي يتضمن عناصر غير ملموسة وملموسة – معاً – بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" أو على أنه أصل غير ملموس بموجب هذا المعيار، تستخدم المنشأة

الاجتهاد الشخصي لتقييم العنصر الذي يُعد أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال، يُعد برنامج الحاسب الآلي، لمعدة آلية تعمل بالتحكم الآلي ولا يمكن أن تعمل بدون هذا البرنامج المحدد، جزءاً لا يتجزأ من الجهاز المتعلق به ويُعالج على أنه عقارات وآلات ومعدات. وتنطبق المعالجة ذاتها على نظام التشغيل لحاسب آلي. وعندما لا يكون البرنامج جزءاً لا يتجزأ من الجهاز المتعلق به، فإنه يُعالج على أنه أصل غير ملموس.

٥ ينطبق هذا المعيار على جملة أشياء من بينها الإنفاق على الدعاية والتدريب والإعداد والتجهيز للتشغيل وأنشطة البحث والتطوير. وتهدف أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة. ولذلك، وبالرغم من أنه قد ينتج عن هذه الأنشطة أصل له كيان مادي (مثل نموذج أولي)، فإن العنصر المادي للأصل يُعد ثانوياً لمكونه غير الملموس، أي المعرفة الكامنة فيه.

٦ الحقوق التي يحتفظ بها المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتستثنى من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٧ قد تحدث استثناءات من نطاق معيار ما إذا كانت الأنشطة أو المعاملات متخصصة إلى حد بعيد بحيث أنه ينشأ عنها قضايا محاسبية قد يلزم التعامل معها بطريقة مختلفة. وتنشأ مثل تلك القضايا عند المحاسبة عن الإنفاق على استكشاف أو تطوير واستخراج النفط والغاز وركاز المعادن في الصناعات الاستخراجية وفي حالة عقود التأمين. وبناءً عليه، لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على مثل تلك الأنشطة والعقود. وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة الأخرى المُستخدمة (مثل برنامج الحاسب الآلي)، والنفقات الأخرى التي يتم تحملها (مثل تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، في الصناعات الاستخراجية أو من قبل المؤمِّنين.

التعريفات

٨ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

الاستنفاد **هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك لأصل غير ملموس على مدى عمره الإنتاجي.**

الأصل **هو مورد:**

(أ) تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛

(ب) يُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية إلى المنشأة في المستقبل.[1]

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به في قائمة المركز المالي بعد طرح أي استنفاد متراكم عليه و أية خسائر هبوط متراكمة عليه.**

التكلفة **هي مبلغ النقد أو مُعَادِلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المقدم من أجل اقتناء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه، أو عند الانطباق، المبلغ المعزو لذلك الأصل عند الإثبات الأولي وفقاً للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم".**

المبلغ القابل للإهلاك **هو تكلفة الأصل، أو المبلغ الآخر الذي حل محل التكلفة، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل.**

التطوير **هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري، وذلك قبل البدء في الإنتاج التجاري أو الاستخدام.**

القيمة الخاصة بالمنشأة **هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ عن الاستخدام المستمر لأصل وعن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع المنشأة أن تتحملها عند تسوية التزام.**

القيمة العادلة **هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

خسارة الهبوط **هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه.**

[1] تعريف الأصل في هذا المعيار لم يتم تعديله بعد تعديل تعريف الأصل في إطار مفاهيم التقرير المالي الصادر في عام ٢٠١٨.

الأصل غير الملموس **هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس.**

الأصول النقدية **هي المبالغ النقدية المُحتفظ بها والأصول التي سيتم استلامها في شكل مبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.**

البحث **هو دراسة مبتكرة يتم التخطيط لها ويتم تنفيذها مع توقع اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدة.**

القيمة المتبقية **لأصل غير ملموس هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من استبعاد الأصل، بعد طرح تكاليف الاستبعاد المقدرة، وذلك إذا كان الأصل بالفعل في العمر وبالحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي.**

العمر الإنتاجي **هو:**

(أ) الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩ تنفق المنشآت عادةً موارد، أو تتحمل التزامات، عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عند تطويرها أو الحفاظ عليها أو تحسينها، مثل المعرفة العلمية أو الفنية وتصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة والتراخيص والملكية الفكرية والمعرفة بالسوق والعلامات التجارية (بما في ذلك أسماء الماركات التجارية وأسماء المنشورات). ومن الأمثلة الشائعة للبنود التي تشملها هذه العناوين العريضة برامج الحاسب الآلي وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة الرهن العقاري وتراخيص الصيد وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات بالعملاء أو الموردين وولاء العملاء والحصة السوقية وحقوق التسويق.

١٠ لا تستوفي جميع البنود المُوضحة في الفقرة ٩ تعريف الأصل غير الملموس، أي القابلية للتحديد، والسيطرة على مورد، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية. وعندما لا يستوفي بند يقع ضمن نطاق هذا المعيار تعريف الأصل غير الملموس، تُثبت النفقات اللازمة لاقتنائه أو لتوليده داخل المنشأة على أنها مصروف عند تحملها. وبالرغم من ذلك، ففي حالة اقتناء البند ضمن عملية تجميع أعمال، فإنه يشكل جزءاً من الشهرة المثبتة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة ٦٨).

القابلية للتحديد

١١ يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد لتمييزه عن الشهرة. وتُعد الشهرة المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال أصلاً يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول الأخرى المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال والتي لا تُحدد بشكل منفرد ولا تُثبت بشكل منفصل. وقد تنتج المنافع الاقتصادية المستقبلية عن التآزر بين الأصول المقتناة القابلة للتحديد أو عن الأصول التي لا تتأهل بمفردها للإثبات في القوائم المالية.

١٢ **يكون الأصل قابلاً للتحديد إذا توفر فيه أحد الشرطين الآتيين:**

(أ) أن يكون قابلاً للانفصال، أي قابلاً أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو ينقل أو يُرخَّص أو يُؤجَّر أو تتم مُبادلته، سواءً بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة تنوي القيام بذلك أم لا؛ أو

(ب) أن يكون ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن الحقوق والواجبات الأخرى.

السيطرة

١٣ تسيطر المنشأة على أصل إذا كانت لديها السلطة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد الرئيسي وتقييد حصول الآخرين على تلك المنافع. وتنبع عادةً قدرة المنشأة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس من الحقوق النظامية التي تكون واجبة النفاذ في أية محكمة. وفي حال غياب الحقوق النظامية، يكون التدليل على وجود السيطرة أكثر صعوبة. ومع

ذلك، لا يُعد وجوب النفاذ النظامي للحق شرطاً ضرورياً للسيطرة لأن المنشأة قد تكون قادرة على أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

١٤ قد تنشأ عن المعرفة بالسوق والمعرفة الفنية منافع اقتصادية مستقبلية. وتسيطر المنشأة على تلك المنافع إذا كانت المعرفة، على سبيل المثال، محمية بموجب حقوق نظامية مثل حقوق التأليف والنشر أو بموجب تقييد باتفاق تجاري (حيثما يكون مسموحاً به) أو بموجب تكليف نظامي على الموظفين بالحفاظ على السرية.

١٥ قد يكون لدى المنشأة فريق من الموظفين المهرة، وقد تكون قادرة على تحديد مهارات إضافية للموظفين تؤدي إلى تحصيل منافع اقتصادية مستقبلية من التدريب. ويمكن أن تتوقع المنشأة أيضاً أن الموظفين سوف يستمرون في جعل مهاراتهم متاحة للمنشأة. وبالرغم من ذلك، يكون للمنشأة عادةً سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الناشئة عن فريق من الموظفين المهرة وعن التدريب بحيث تستوفي هذه العناصر تعريف الأصل غير الملموس. ولسبب مشابه، من غير المحتمل أن تستوفي موهبة إدارية أو فنية محددة تعريف الأصل غير الملموس، ما لم تكن محمية بموجب حقوق نظامية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وما لم تستوف أيضاً الأجزاء الأخرى من التعريف.

١٦ قد يكون لدى المنشأة محفظة عملاء أو حصة سوقية، ونظراً لجهودها في بناء العلاقات مع العملاء واكتساب ولائهم، تتوقع أن العملاء سيستمرون في المتاجرة معها. وبالرغم من ذلك، وفي حال عدم وجود حقوق نظامية لحماية العلاقات مع العملاء أو ولائهم للمنشأة، أو عدم وجود طرق أخرى للسيطرة عليها، يكون للمنشأة عادةً سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المتوقعة من العلاقات مع العملاء وولائهم بحيث تستوفي تلك العناصر (مثل محفظة العملاء والحصص السوقية والعلاقات مع العملاء وولائهم) تعريف الأصول غير الملموسة. وفي حال عدم وجود حقوق نظامية لحماية العلاقات مع العملاء، توفر المعاملات التبادلية لنفس العلاقات غير التعاقدية مع العملاء أو ما شابهها (بخلاف التي تُعد جزءاً من عملية تجميع أعمال) دليلاً على أن المنشأة –مع ذلك– قادرة على أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تتدفق من العلاقات مع العملاء. ونظراً لأن مثل تلك المعاملات التبادلية توفر أيضاً دليلاً على أن العلاقات مع العملاء قابلة للانفصال، فإن تلك العلاقات مع العملاء تستوفي تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧ يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس إيراداً من بيع منتجات أو خدمات، أو وفورات في التكلفة، أو منافع أخرى ناتجة عن استخدام الأصل من قبل المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية.

الإثبات والقياس

١٨ يتطلب إثبات بند على أنه أصل غير ملموس أن تدلل المنشأة على أن البند يستوفي:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات ٨–١٧)؛

(ب) ضوابط الإثبات (انظر الفقرات ٢١–٢٣).

وينطبق هذا المتطلب على التكاليف التي تم تحملها ابتداءً لاقتناء أصل غير ملموس، أو توليده داخل المنشأة، وتلك التي تم تحملها لاحقاً للإضافة إليه أو استبدال جزء منه أو صيانته.

١٩ تتناول الفقرات ٢٥–٣٢ تطبيق ضوابط الإثبات على الأصول غير الملموسة المقتناة بشكل منفصل، وتتناول الفقرات ٣٣–٤٣ تطبيقها على الأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عملية تجميع أعمال. وتتناول الفقرة ٤٤ القياس الأولي للأصول غير الملموسة المقتناة عن طريق منحة حكومية، وتتناول الفقرات ٤٥–٤٧ عمليات تبادل الأصول غير الملموسة، وتتناول الفقرات ٤٨–٥٠ معالجة الشهرة المُتولدة داخل المنشأة. وتتناول الفقرات ٥١–٦٧ القياس والإثبات الأولي للأصول غير الملموسة المُتولدة داخل المنشأة.

٢٠ من طبيعة الأصول غير الملموسة أنه، في كثير من الحالات، لا توجد إضافات لمثل هذا الأصل أو استبدالات لجزء منه. ووفقاً لذلك، على الأرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في أصل غير ملموس موجود، بدلاً من أن

تستوفي تعريف الأصل غير الملموس وضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار. وإضافة لذلك، يصعب غالباً عزو النفقات اللاحقة بشكل مباشر إلى أصل غير ملموس بعينه بدلاً من عزوها إلى الأعمال ككل. وبناءً عليه، فإنه من النادر جداً أن تُثبت ضمن المبلغ الدفتري للأصل النفقات اللاحقة ـنفقات تم تحملها بعد الإثبات الأولي لأصل غير ملموس تم اقتناؤه أو بعد اكتمال أصل غير ملموس تم توليده داخل المنشأة. واتساقاً مع الفقرة ٦٣، يُثبت عادةً ضمن الربح أو الخسارة النفقات اللاحقة –عند تحملها– على الماركات التجارية وعناوين الصحف وأسماء المنشورات وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها من حيث الجوهر (سواء مُقتناة من خارج المنشأة أو مُتولدة داخلها). وذلك لأن مثل هذه النفقات لا يمكن تمييزها عن نفقات تطوير الأعمال ككل.

٢١ **لا يجوز إثبات الأصل غير الملموس إلا في حالة استيفاء كلٍ مما يلي:**

(أ) **أن يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي يمكن عزوها إلى الأصل؛**

(ب) **أن يمكن قياس تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها.**

٢٢ **يجب على المنشأة أن تقيِّم ترجيح المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة لها ما يدعمها، والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستوجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل.**

٢٣ تستخدم المنشأة الاجتهاد الشخصي لتقييم درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن عزوها إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٢٤ **يجب أن يُقاس الأصل غير الملموس –بشكل أولي– بالتكلفة.**

الاقتناء المنفصل

٢٥ سوف يعكس عادةً السعر الذي تدفعه المنشأة لتقتني –بشكل منفصل– أصلاً غير ملموس التوقعات بشأن ترجيح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفق داخل من المنافع الاقتصادية، حتى في حال وجود عدم تأكد بشأن توقيت التدفق الداخل، أو مبلغه. وبناءً عليه، يُعد دائماً ضابط الإثبات المتعلق بالترجيح، والوارد في الفقرة ٢١(أ)، مُستوفى للأصول غير الملموسة المقتناة بشكل منفصل.

٢٦ بالإضافة إلى ذلك، فإن تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى بشكل منفصل يمكن عادةً أن تُقاس بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويكون هذا هو الحال بشكل خاص عندما يكون عوض الشراء في شكل نقد أو أصول نقدية أخرى.

٢٧ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى بشكل منفصل:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الحسومات التجارية والتخفيضات اللاحقة؛

(ب) أية تكلفة يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود منه.

٢٨ من أمثلة التكاليف التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى الأصل:

(أ) تكاليف منافع الموظفين (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩) والتي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون في حالة صالحة للعمل؛

(ب) الأتعاب المهنية التي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون في حالة صالحة للعمل؛

(ج) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم.

٢٩ من أمثلة النفقات التي لا تُعد جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس:

(أ) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الدعاية والترويج)؛

(ب) تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛

(ج) التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى.

٣٠ يتوقف إثبات التكاليف ضمن المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. وبناءً عليه، لا تُدرج التكاليف التي تم تحملها عند استخدام أصل غير ملموس، أو نقله من مكان إلى آخر، ضمن المبلغ الدفتري لذلك للأصل. فعلى سبيل المثال، لا تُدرج التكاليف الآتية ضمن المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس:

(أ) التكاليف التي يتم تحملها بينما الأصل القابل للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة لم يتم استخدامه بعد؛

(ب) خسائر التشغيل الأولي، مثل تلك التي يتم تحملها إلى أن ينمو الطلب على مخرجات الأصل.

٣١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطوير أصل غير ملموس، ولكنها لا تُعد ضرورية لجعل الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الادارة. وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أنشطة التطوير أو أثنائها. ونظراً لأن العمليات العرضية لا تُعد ضرورية لجعل الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة، فإن دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة بها، تُثبت مباشرة ضمن الربح أو الخسارة، وتُضمَّن في تصنيفات الدخل والمصروف الخاصة بهما.

٣٢ إذا تم تأجيل دفع مقابل أصل غير ملموس، لما يتجاوز مدد الائتمان العادية، فإن تكلفته تكون هي مُعادِل السعر النقدي. ويُثبت الفرق بين مُعادِل السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان، ما لم يُرسمل وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض".

الاقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال

٣٣ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، في حالة اقتناء أصل غير ملموس ضمن عملية تجميع أعمال، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. وسوف تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات المشاركين في السوق في تاريخ الاستحواذ بشأن ترجيح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفق داخل من المنافع الاقتصادية، حتى في حال وجود عدم تأكد بشأن توقيت التدفق الداخل، أو مبلغه. وبناءً عليه، يُعد دائماً ضابط الإثبات المتعلق بالترجيح، والوارد في الفقرة ٢١(أ)، مستوفى للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عمليات تجميع الأعمال. وإذا كان الأصل، الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً للانفصال أو ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالتالي، يُعد دائماً الضابط المتعلق بالقياس الذي يمكن الاعتماد عليه، والوارد في الفقرة ٢١(ب)، مستوفى للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عمليات تجميع الأعمال.

٣٤ وفقاً لهذا المعيار والمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨)، تُثبت المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ، وبشكل منفصل عن الشهرة، أصلاً غير ملموس للأعمال المستحوذ عليها، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم إثبات الأصل من قبل الأعمال المستحوذ عليها قبل عملية تجميع الأعمال أم لا. ويعني هذا أن المنشأة المستحوذة تثبت أي مشروع جارٍ للبحث والتطوير في الأعمال المستحوذ عليها على أنه أصل –بشكل منفصل عن الشهرة– إذا كان المشروع يستوفي تعريف الأصل غير الملموس. ويستوفي مشروع جارٍ للبحث والتطوير في الأعمال المستحوذ عليها تعريف الأصل غير الملموس عندما:

(أ) يستوفي تعريف الأصل؛

(ب) يكون قابلاً للتحديد، أي يكون قابلاً للانفصال أو ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى.

أصل غير ملموس مقتنى ضمن عملية تجميع أعمال

٣٥ إذا كان الأصل غير الملموس، المقتنى ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً للانفصال أو ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعند وجود مدى من النواتج المحتملة التي لها احتمالات مختلفة، فيما يخص التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإن درجة عدم التأكد تلك تدخل في قياس القيمة العادلة للأصل.

٣٦ قد يكون الأصل غير الملموس، المقتنى ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً للانفصال، ولكن فقط مع عقد ذي علاقة أو أصل أو التزام قابل للتحديد. وفي مثل هذه الحالات، تُثبت المنشأة المستحوذة الأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة، ولكن مع البند ذي العلاقة.

٣٧ يمكن للمنشأة المستحوذة أن تُثبت مجموعة من الأصول غير الملموسة المتكاملة على أنها أصل واحد شريطة أن يكون للأصول المنفردة أعمار إنتاجية متشابهة. فعلى سبيل المثال، يُستخدم مصطلح "الماركة" ومصطلح "اسم الماركة" – غالباً – على أنهما مرادفان للعلامات التجارية وغيرها. وبالرغم من ذلك، فإن الأولى هي مصطلحات تسويقية عامة تُستخدم – عادةً – للإشارة إلى مجموعة من الأصول المتكاملة مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) وما يتعلق بها من اسم تجاري وصيغ ووصفات وخبرة تكنولوجية.

٣٨–٤١ [حُذفت]

النفقات اللاحقة على مشروع جارٍ للبحث والتطوير تم اقتناؤه

٤٢ **نفقات البحث أو التطوير التي:**

(أ) تتعلق بمشروع جارٍ للبحث أو التطوير تم اقتناؤه بشكل منفصل أو ضمن عملية تجميع أعمال، ومُثبت على أنه أصل غير ملموس؛

(ب) ويتم تحملها بعد اقتناء ذلك المشروع

يجب المحاسبة عنها وفقاً للفقرات ٥٤–٦٢.

٤٣ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤–٦٢ يعني أن النفقات اللاحقة على مشروع جارٍ للبحث أو التطوير تم اقتناؤه بشكل منفصل أو ضمن عملية تجميع أعمال ومُثبت على أنه أصل غير ملموس:

(أ) تُثبت على أنها مصروف عند تحملها إذا كانت نفقات على البحث؛

(ب) تُثبت على أنها مصروف عند تحملها إذا كانت نفقات على التطوير لا تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٥٧ للإثبات على أنها أصل غير ملموس؛

(ج) تُضاف إلى المبلغ الدفتري للمشروع الجاري للبحث أو التطوير الذي تم اقتناؤه إذا كانت نفقات على التطوير تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٥٧.

الاقتناء عن طريق منحة حكومية

٤٤ في بعض الحالات، قد يُقتنى أصل غير ملموس بدون مقابل، أو مقابل عوض اسمي، عن طريق منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تنقل حكومة أو تخصص لمنشأة أصولاً غير ملموسة مثل حقوق الهبوط بأحد المطارات أو تراخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التليفزيون أو تصاريح أو حصص الاستيراد أو حقوق للحصول على الموارد المقيدة الأخرى. ووفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، يمكن للمنشأة أن تختار إثبات كل من الأصل غير الملموس والمنحة – بشكل أولي – بالقيمة العادلة. أمّا إذا اختارت المنشأة عدم إثبات الأصل – بشكل أولي – بالقيمة العادلة، فإنها تُثبت الأصل – بشكل أولي – بمبلغ اسمي (المعالجة الأخرى المسموح بها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠) مضافاً إليه أية نفقات تُعزى بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود منه.

عمليات تبادل الأصول

٤٥ قد يُقتنى واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير النقاش أدناه فقط إلى مُبادلة أصل واحد غير نقدي بآخر، ولكنه ينطبق أيضاً على جميع عمليات التبادل الموضحة في الجملة السابقة. وتُقاس تكلفة مثل هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة إلا إذا (أ) كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لا للأصل المُستلم ولا للأصل المُتنازل عنه، بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويُقاس بهذه الطريقة الأصل المقتنى حتى إذا

لم تستطع المنشأة أن تلغي في الحال إثبات الأصل المتنازل عنه. وإذا لم يُقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

٤٦ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة تبادل جوهر تجاري عن طريق النظر في المدى الذي تتوقع أن تتغير به تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت بنية (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المُستلم تختلف عن بنية التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المنقول؛ أو

(ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛

(ج) وكان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المُتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة تبادل جوهر تجاري، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة يجب أن تظهر أثر التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى إجراء عمليات حسابية مفصلة.

٤٧ تُحدد الفقرة ٢١(ب) أن من شروط إثبات الأصل غير الملموس أن يكون من الممكن قياس تكلفه الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها إذا (أ) لم يكن التقلب في مدى قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المتنوعة الواقعة ضمن ذلك المدى بشكل معقول وكان من الممكن استخدامها عند قياس القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تُستخدم لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم أكثر وضوحاً.

الشهرة المتولدة داخل المنشأة

٤٨ **لا يجوز إثبات الشهرة المُتولدة داخل المنشأة على أنها أصل.**

٤٩ في بعض الحالات، يتم تحمل نفقات لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينتج عنها نشوء أصل غير ملموس يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار. وتوصف مثل هذه النفقات غالباً بأنها تسهم في تحقيق شهرة متولدة داخل المنشأة. ولا تُثبَت الشهرة المُتولدة داخل المنشأة على أنها أصل لأنها ليست مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلة للانفصال ولا تنشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) تسيطر عليه المنشأة ويمكن قياسه بالتكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٠ يمكن للفروقات بين القيمة العادلة للمنشأة والمبلغ الدفتري لصافي أصولها القابلة للتحديد – في أي وقت – أن تعكس مجموعة من العوامل التي تؤثر على القيمة العادلة للمنشأة. ومع ذلك، لا تعبر مثل تلك الفروقات عن تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها المنشأة.

الأصول غير الملموسة المُتولدة داخل المنشأة

٥١ يصعب أحياناً تقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المُتولد داخل المنشأة مؤهلاً للإثبات بسبب مشكلات في:

(أ) تحديد حقيقة وتوقيت وجود أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة؛

(ب) تحديد تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ففي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخل المنشأة عن تكلفة المحافظة على شهرة المنشأة المُتولدة داخلها، أو تكلفة تعزيزها، أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية.

ولذلك، وبالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة لإثبات الأصل غير الملموس وقياسه أولياً، فإن المنشأة تطبق المتطلبات والإرشادات الواردة في الفقرات ٥٢–٦٧ على جميع الأصول غير الملموسة المُتولدة داخل المنشأة.

٥٢ لتقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المُتولد داخل المنشأة يستوفي ضوابط الإثبات، فإن المنشأة تُصنف توليد الأصل إلى:

(أ) مرحلة بحث؛

(ب) مرحلة تطوير.

ورغم أنه قد تم تعريف مصطلحي "البحث" و"التطوير"، فإن لمصطلحي "مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣ إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير في مشروع داخلي لإنشاء أصل غير ملموس، فإن المنشأة تعالج النفقات على ذلك المشروع كما لو كانت قد تم تحملها في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

٥٤ لا يجوز إثبات أي أصل غير ملموس ناشئ عن البحث (أو عن مرحلة البحث في مشروع داخلي). ويجب إثبات النفقات على البحث (أو على مرحلة البحث في مشروع داخلي) عند تحملها على أنها مصروف.

٥٥ في مرحلة البحث في مشروع داخلي، لا تستطيع المنشأة أن تُدلل على وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. وبناءً عليه، تُثبَت هذه النفقات عند تحملها على أنها مصروف.

٥٦ من أمثلة أنشطة البحث:

(أ) الأنشطة التي تهدف إلى اكتساب معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو معرفة أخرى، وتقويمها والاختيار النهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل للمواد أو الأجهزة أو المنتجات أو العمليات أو النظم أو الخدمات؛

(د) صياغة وتصميم وتقويم البدائل المحتملة من مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسَّنة، والاختيار النهائي لها.

مرحلة التطوير

٥٧ لا يجوز إثبات أصل غير ملموس ناشئ عن التطوير (أو عن مرحلة التطوير في مشروع داخلي) إلا إذا استطاعت المنشأة أن تُدلل على جميع ما يلي:

(أ) الجدوى الفنية من استكمال الأصل غير الملموس بحيث يكون متاحاً للاستخدام أو البيع.

(ب) نيتها أن تستكمل الأصل غير الملموس وأن تستخدمه أو تبيعه.

(ج) قدرتها على أن تستخدم الأصل غير الملموس أو أن تبيعه.

(د) الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة. فمن بين جملة أمور أخرى، تستطيع المنشأة أن تدلل على وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس ذاته، أو على فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيُستخدم داخل المنشأة.

(هـ) توفُّر ما يكفي من الموارد الفنية والمالية وغيرها لاستكمال عملية التطوير واستخدام الأصل غير الملموس أو بيعه.

(و) قدرتها على أن تقيس – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – النفقات التي تُعزى إلى الأصل غير الملموس خلال تطويره.

٥٨ في مرحلة التطوير في مشروع داخلي، تستطيع المنشأة، في بعض الحالات، أن تحدد أصلاً غير ملموس وأن تدلل على أن الأصل سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. وذلك لأن مرحلة التطوير في المشروع هي مرحلة أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

٥٩ من أمثلة أنشطة التطوير:

(أ) تصميم وإنشاء واختبار نماذج أولية ونماذج ما قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام؛

(ب) تصميم أدوات وموجهات وقوالب تنطوي على تقنية جديدة؛

(ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبي ليس بحجم مجد اقتصادياً للإنتاج التجاري؛

(د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مُختار من مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسَّنة.

٦٠ للتدليل على الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، تُقيِّم المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي سيتم تحصيلها من الأصل باستخدام المبادئ الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول". وإذا كان الأصل سيولد منافع اقتصادية بالاشتراك فقط مع أصول أخرى، فإن المنشأة تطبق مفهوم وحدات توليد النقد الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

٦١ يمكن التدليل على توفر الموارد لاستكمال الأصل غير الملموس، واستخدامه والحصول على المنافع منه، على سبيل المثال، من خلال خطة عمل تظهر ما يلزم من موارد فنية ومالية وغيرها، وقدرة المنشأة على تأمين تلك الموارد. وفي بعض الحالات، تدلل المنشأة على توفر التمويل الخارجي من خلال الحصول على ما يشير إلى رغبة أحد المقرضين في تمويل الخطة.

٦٢ يمكن غالباً لنظم التكاليف الخاصة بالمنشأة أن تقيس – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – تكلفة توليد أصل غير ملموس داخل المنشأة، مثل الرواتب والنفقات الأخرى التي يتم تحملها للحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو لتطوير برامج الحاسب الآلي.

٦٣ **لا يجوز إثبات الماركات التجارية وعناوين الصحف وأسماء المنشورات وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها – من حيث الجوهر – المُتولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.**

٦٤ لا يمكن تمييز النفقات على الماركات التجارية وعناوين الصحف وأسماء المنشورات وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها – من حيث الجوهر – المُتولدة داخلياً عن تكلفة تطوير الأعمال ككل. وبناءً عليه، لا تُثبت مثل تلك البنود على أنها اصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مُتولد داخل المنشأة

٦٥ لغرض الفقرة ٢٤، فإن تكلفة الأصل غير الملموس المُتولد داخل المنشأة هي مجموع النفقات التي تم تحملها من تاريخ استيفاء الأصل غير الملموس – لأول مرة – ضوابط الإثبات الواردة في الفقرات ٢١ و٢٢ و٥٧. وتمنع الفقرة ٧١ إعادة إثبات النفقات المُثبتة سابقاً على أنها مصروف.

٦٦ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المُتولد داخل المنشأة جميع التكاليف التي تُعزى بشكل مباشر وتُعد ضرورية لإنشاء وإنتاج وإعداد الأصل ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ومن أمثلة التكاليف التي تُعزى بشكل مباشر إلى الأصل:

(أ) تكاليف المواد والخدمات المُستخدمة أو المُستهلكة في توليد الأصل غير الملموس؛

(ب) تكاليف منافع الموظفين (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩) الناشئة عن توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) أتعاب تسجيل حق نظامي؛

(د) استنفاد براءات الاختراع والتراخيص التي تُستخدم لتوليد الأصل غير الملموس.

ويحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ ضوابط إثبات الفائدة على أنها أحد عناصر تكلفة أصل غير ملموس مُتولد داخل المنشأة.

٦٧ لا يُعد ما يلي مكونات لتكلفة الأصل غير الملموس المُتولد داخل المنشأة:

(أ) النفقات البيعية والإدارية والنفقات العامة الأخرى، إلا إذا كان من الممكن عزو هذه النفقات بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام؛

(ب) الخسائر المحددة نتيجة عدم الكفاءة والتشغيل الأولي، والتي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له؛

(ج) نفقات تدريب الموظفين على تشغيل الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٦٥

تطور منشأة عملية إنتاج جديدة. وخلال عام ٢٠×٥، تم تحمل نفقة قدرها ١٠٠٠ وحدة عملة[أ]، منها ٩٠٠ وحدة عملة تم تحملها قبل ١ ديسمبر ٢٠×٥، و١٠٠ وحدة عملة تم تحملها بين ١ ديسمبر ٢٠×٥ و٣١ ديسمبر ٢٠×٥. والمنشأة قادرة على أن تُدلل على أن عملية الإنتاج قد استوفت في ١ ديسمبر ٢٠×٥ ضوابط الإثبات على أنها أصل غير ملموس. ويُقدَّر المبلغ الممكن استرداده من المعرفة الكامنة في العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام) بـ٥٠٠ وحدة عملة.

في نهاية عام ٢٠×٥، تُثبَت عملية الإنتاج على أنها أصل غير ملموس بتكلفة قدرها ١٠٠ وحدة عملة (النفقات التي تم تحملها من تاريخ استيفاء ضوابط الإثبات، أي ١ ديسمبر ٢٠×٥). وتُثبت النفقات التي تم تحملها قبل ١ ديسمبر ٢٠×٥ وقدرها ٩٠٠ وحدة عملة على أنها مصروف لأن ضوابط الإثبات لم تُستوف حتى ١ ديسمبر ٢٠×٥. ولا تشكل هذه النفقات جزءاً من تكلفة عملية الإنتاج المُثبتة في قائمة المركز المالي.

خلال عام ٢٠×٦، بلغت النفقات التي تم تحملها ٢٠٠٠ وحدة عملة. وفي نهاية عام ٢٠×٦، قُدِّر المبلغ الممكن استرداده من المعرفة الكامنة في العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام) بـ١٩٠٠ وحدة عملة.

في نهاية عام ٢٠×٦، تبلغ تكلفة عملية الإنتاج ٢١٠٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة نفقات مُثبتة في نهاية عام ٢٠×٥ زائد ٢٠٠٠ وحدة عملة نفقات مُثبتة في عام ٢٠×٦). وتُثبت المنشأة خسارة هبوط قدرها ٢٠٠ وحدة عملة لتعدل المبلغ الدفتري للعملية قبل خسارة الهبوط (٢١٠٠ وحدة عملة) إلى المبلغ الممكن استرداده منها (١٩٠٠ وحدة عملة). وسوف تُعكس خسارة الهبوط هذه في فترة لاحقة في حالة استيفاء متطلبات عكس خسارة الهبوط الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

(أ) في هذا المعيار، تُقوم المبالغ النقدية بـ"وحدات عملة".

إثبات مصروف

٦٨ **يجب إثبات النفقات على البند غير الملموس عند تحملها على أنها مصروف، ما لم:**

(أ) **تشكل جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يستوفي ضوابط الإثبات (انظر الفقرات ١٨–٦٧)؛ أو**

(ب) **يكن البند قد تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال ولا يمكن إثباته على أنه أصل غير ملموس. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن النفقات تشكل جزءاً من المبلغ المثبت على أنه شهرة في تاريخ الاستحواذ (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣).**

٦٩ في بعض الحالات، يتم تحمل النفقات لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، لكن بدون أن يتم اقتناء أو إنشاء أصل غير ملموس أو أصل آخر يمكن إثباته. ففي حالة توريد بضائع، تُثبت المنشأة مثل تلك النفقات على أنها مصروف عندما يكون لها الحق في الحصول على تلك البضائع. وفي حالة تقديم خدمات، تُثبت المنشأة النفقات على أنها مصروف عندما تتلقى الخدمات. فعلى سبيل المثال، تُثبَت النفقات على البحث عند تحملها على أنها مصروف (انظر الفقرة ٥٤)، إلا عندما يُقتنى البحث كجزء من عملية تجميع أعمال. ومن الأمثلة الأخرى للنفقات التي تُثبت عندما يتم تحملها على أنها مصروف:

(أ) النفقات على أنشطة الإعداد والتجهيز للتشغيل (تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، ما لم تُدرج هذه النفقات في تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦. وقد تتألف تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل من تكاليف التأسيس مثل التكاليف النظامية وتكاليف السكرتارية التي يتم تحملها لتأسيس منشأة ذات شخصية اعتبارية أو نفقات افتتاح مقر أو عمل جديد (أي تكاليف ما قبل الافتتاح) أو نفقات بدء عمليات جديدة أو طرح منتجات أو عمليات جديدة (أي تكاليف ما قبل التشغيل).

(ب) النفقات على أنشطة التدريب.

(ج) النفقات على أنشطة الدعاية والترويج (بما في ذلك كتالوجات الطلب بالبريد).

(د) النفقات على نقل موقع أو إعادة تنظيم المنشأة كلها أو جزء منها.

٦٩أ يكون للمنشأة الحق في الحصول على البضائع عندما تمتلكها. وبالمثل، يكون لها الحق في الحصول على البضائع عندما يتم تصنيعها من قبل المورد وفقاً لأحكام عقد توريد وتستطيع المنشأة أن تطالب بتسليمها في مقابل الدفع. ويتم تلقي الخدمات عندما يتم أداؤها من قبل المورد وفقاً لعقد يقضي بتقديمها إلى المنشأة، وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقدم خدمة أخرى، على سبيل المثال لتقدم إعلاناً للعملاء.

٧٠ لا تمنع الفقرة ٦٨ المنشأة من أن تُثبت مبلغاً مدفوعاً مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل السلع مقدماً قبل حصول المنشأة على حق الحصول على تلك السلع. وبالمثل، لا تمنع الفقرة ٦٨ المنشأة من أن تثبت مبلغاً مدفوعاً مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل الخدمات مقدماً قبل تلقي المنشأة لتلك الخدمات.

عدم جواز إثبات المصروفات السابقة على أنها أصل

٧١ **النفقات على بند غير ملموس، والتي تم إثباتها بشكل أولي على أنها مصروف، لا يجوز إثباتها في تاريخ لاحق على أنها جزء من تكلفة أصل غير ملموس.**

القياس بعد الإثبات

٧٢ **يجب على المنشأة أن تختار إمّا نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٧٤ أو نموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ٧٥ على أنه سياسة محاسبية لها. وإذا كان الأصل غير الملموس تتم المحاسبة عنه باستخدام نموذج إعادة التقويم، فإن جميع الأصول الأخرى الو اقعة في فئته يجب المحاسبة أيضاً عنها باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم تكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.**

٧٣ فئة الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول المتشابهة في طبيعتها واستخدامها في عمليات المنشأة. ويُعاد تقويم البنود الواقعة ضمن فئة الأصول غير الملموسة – بشكل متزامن – لتجنب إعادة التقويم الانتقائي للأصول والتقرير عن مبالغ في القوائم المالية تعبر عن خليط من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٤ **بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروحاً منها أي استنفاد متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة.**

نموذج إعادة التقويم

٧٥ **بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بمبلغ مُعاد تقويمه، وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي استنفاد لاحق متراكم و أية خسائر هبوط لاحقة متراكمة. ولغرض عمليات إعادة التقويم بموجب هذا المعيار، يجب أن تُقاس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة. هذا ويجب إجراء عمليات إعادة التقويم – بشكل منتظم – بحيث لا يختلف المبلغ الدفتري للأصل – بشكل ذي أهمية نسبية – عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير.**

٧٦ لا يسمح نموذج إعادة التقويم بما يلي:

(أ) إعادة تقويم الأصول غير الملموسة التي لم تُثبت سابقاً على أنها أصول؛ أو

(ب) الإثبات الأولي للأصول غير الملموسة بمبالغ خلاف التكلفة.

٧٧ يُطبق نموذج إعادة التقويم بعد إثبات الأصل أولياً بالتكلفة. وبالرغم من ذلك، فإذا تم إثبات جزء فقط من تكلفة أصل غير ملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يستوفِ ضوابط الإثبات إلا بعد مضي جزء من العملية (انظر الفقرة ٦٥)، فيمكن أن يُطبق نموذج إعادة التقويم على ذلك الأصل بالكامل. ويمكن تطبيق نموذج إعادة التقويم أيضاً على الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه عن طريق منحة حكومية وتم إثباته بمبلغ اسمي (انظر الفقرة ٤٤).

٧٨ من غير الشائع وجود سوق نشطة للأصل غير الملموس، غير أن ذلك قد يحدث أحياناً. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول، قد توجد سوق نشطة لتراخيص سيارات الأجرة أو تراخيص صيد الأسماك أو حصص الإنتاج القابلة للنقل من غير قيود. وبالرغم من ذلك، لا يمكن أن توجد سوق نشطة للماركات أو عناوين الصحف أو حقوق النشر للموسيقى والأفلام أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية، نظراً لأن كل أصل من هذه الأصول فريد من نوعه. وبالإضافة إلى ذلك، ورغم أن الأصول غير الملموسة تُشترى وتُباع، فإنه يتم التفاوض على العقود بين مشترين وبائعين بعينهم، والمعاملات تتم بصورة غير متكررة نسبياً. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع لأحد الأصول قد لا يوفر دليلاً كافياً على القيمة العادلة لأصل آخر. وعلاوة على ذلك، لا تكون الأسعار متاحة غالباً للعموم.

٧٩ يعتمد تكرار إعادة التقويم على تقلب القيم العادلة للأصول غير الملموسة محل إعادة التقويم. فإذا اختلفت القيمة العادلة لأصل مُعاد تقويمه – بشكل ذي أهمية نسبية – عن مبلغه الدفتري، فمن الضروري عندئذ إجراء عملية إعادة تقويم أخرى. وقد تشهد بعض الأصول غير الملموسة تحركات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة، مما يتطلب إجراء عمليات إعادة تقويم سنوية. وتكون عمليات إعادة التقويم المتكررة تلك غير ضرورية للأصول غير الملموسة التي تكون التحركات في قيمتها العادلة ضئيلة فقط.

٨٠ عندما يعاد تقويم أصل غير ملموس، فإن المبلغ الدفتري لذلك الأصل يتم تعديله إلى المبلغ المعاد تقويمه. وفي تاريخ إعادة التقويم، تتم معالجة الأصل بإحدى الطرق الآتية:

(أ) تعديل إجمالي المبلغ الدفتري بطريقة تتفق مع إعادة تقويم المبلغ الدفتري للأصل. فعلى سبيل المثال، قد يُعاد عرض إجمالي المبلغ الدفتري بالرجوع إلى بيانات السوق القابلة للرصد أو قد يُعاد عرضه بشكل تناسبي مع التغير في المبلغ الدفتري. ويتم تعديل الاستنفاد المتراكم في تاريخ التقويم ليعادل الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل ومبلغه الدفتري بعد أن تؤخذ في الحسبان خسائر الهبوط المتراكمة؛ أو

(ب) استبعاد الاستنفاد المتراكم مقابل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل.

ويُعد مبلغ تعديل الاستنفاد المتراكم جزءاً من الزيادة أو النقصان في المبلغ الدفتري الذي تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين ٨٥ و٨٦.

٨١ **إذا لم يكن ممكناً إعادة تقويم أصل غير ملموس يقع في فئة أصول غير ملموسة مُعاد تقويمها نظراً لعدم وجود سوق نشطة لهذا الأصل، فيجب تسجيل الأصل بتكلفته مطروحاً منها أي استنفاد متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة.**

٨٢ **عندما لا يَعُد ممكناً قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس مُعاد تقويمه بالرجوع إلى سوق نشطة، فإن المبلغ الدفتري للأصل يجب أن يكون مبلغ إعادة تقويمه في تاريخ آخر إعادة تقويم بالرجوع إلى السوق النشطة مطروحاً منه أي استنفاد لاحق متراكم و أية خسائر هبوط لاحقة متراكمة.**

٨٣ قد تشير حقيقة أنه لم يَعُد يوجد سوق نشطة لأصل غير ملموس مُعاد تقويمه إلى أن الأصل قد هبطت قيمته وأنه يلزم إجراء اختبار له وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

٨٤ إذا كان ممكناً قياس القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشطة في تاريخ قياس لاحق، فإن نموذج إعادة التقويم يُطبق من ذلك التاريخ.

٨٥ **في حالة زيادة المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقويم، فإن الزيادة يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر ويجب أن تراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم. وبالرغم من ذلك، فإن الزيادة يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي تعكس به انخفاضاً ناتجاً عن إعادة التقويم مُثبت سابقاً ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه.**

٨٦ **في حالة انخفاض المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقويم، فإن الانخفاض يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإن الانخفاض يجب إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أي رصيد دائن في فائض إعادة التقويم متعلق بذلك الأصل. ويقلِّص الانخفاض المُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر من المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.**

٨٧ يمكن نقل فائض إعادة التقويم المتراكم ضمن حقوق الملكية – بشكل مباشر – إلى الأرباح المبقاة عندما يتحقق الفائض. ويمكن أن يتحقق الفائض بالكامل عند سحب الأصل من الخدمة أو عند استبعاده. وبالرغم من ذلك، فقد يتحقق بعض الفائض أثناء استخدام الأصل من قبل المنشأة؛ وفي مثل هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المحقق هو الفرق بين الاستنفاد المُستند إلى المبلغ الدفتري المُعاد تقويمه للأصل

والاستنفاد الذي كان سيُثبت بالاستناد إلى التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم النقل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

العمر الإنتاجي

٨٨ **يجب على المنشأة أن تقيّم ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدوداً أو غير محدود، وإذا كان محدوداً، فإنها تقيّم طول ذلك العمر الإنتاجي أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها التي تشكل ذلك العمر. ويجب أن يُعد الأصل غير الملموس من قبل المنشأة أن له عمر إنتاجي غير محدود عندما لا تكون هناك نهاية مُتوقعة استناداً إلى تحليل جميع العوامل ذات الصلة، للفترة التي يُتوقع خلالها أن يولّد الأصل صافي تدفقات نقدية داخلة للمنشأة.**

٨٩ تستند المحاسبة عن الأصل غير الملموس إلى عمره الإنتاجي. حيث يتم استنفاد الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدود (انظر الفقرات ٩٧–١٠٦)، في حين لا يتم استنفاد الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود (انظر الفقرات ١٠٧–١١٠). وتوضح الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة عن تلك الأصول على أساس تحديد الأعمار الإنتاجية.

٩٠ تؤخذ الكثير من العوامل في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، بما في ذلك:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛

(ب) دورات الحياة المعتادة للأصل والمعلومات العامة عن تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي تُستخدم بطريقة مشابهة؛

(ج) التقادم الفني أو التقني أو التجاري أو أنواع التقادم الأخرى؛

(د) استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق على مخرجات الأصل من منتجات أو خدمات؛

(هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛

(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل ذلك المستوى؛

(ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به؛

(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى الخاصة بالمنشأة.

٩١ إن مصطلح "غير محدود" لا يعني "غير متناهي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط ذلك المستوى من نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة للحفاظ على الأصل بمستوى أدائه الذي تم تقييمه في وقت تقدير العمر الإنتاجي له، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل ذلك المستوى. ويجب ألا يعتمد استنتاج أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يُعد غير محدود على نفقات مستقبلية مُخطط لها تزيد عن تلك المطلوبة للحفاظ على الأصل بذلك المستوى من الأداء.

٩٢ في ضوء التغيرات السريعة في التكنولوجيا، فإن برامج الحاسب الآلي والكثير من الأصول غير الملموسة الأخرى تكون عرضة للتقادم التقني. وبناءً عليه، فغالباً ما سيكون الحال هو قصر عمرها الإنتاجي. وقد تشير الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام أصل غير ملموس إلى توقع التقادم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل.

٩٣ قد يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلاً جداً أو حتى غير محدود. وتبرر حالات عدم التأكد تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس الحيطة والحذر، ولكنها لا تبرر اختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

٩٤ **لا يجوز أن يزيد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، الذي ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، عن فترة الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى، ولكن يمكن أن يكون أقصر بناءً على الفترة التي تتوقع المنشأة أن يُستخدم الأصل خلالها. وإذا كانت الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى ممنوحة لأجل مقيد يمكن تجديده، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يجب أن**

يشمل فترة (فترات) التجديد فقط في حالة وجود دليل يدعم قيام المنشأة بالتجديد دون تحمل تكلفة كبيرة. أمّا العمر الإنتاجي للحق المُعاد اقتناؤه والمُثبت على أنه أصل غير ملموس ضمن عملية تجميع أعمال فهو الفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي بمقتضاه مُنح الحق ولا يجوز أن يشمل فترات التجديد.

٩٥ قد تكون هناك عوامل اقتصادية ونظامية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الاقتصادية الفترة التي ستقوم المنشأة خلالها بتحصيل المنافع الاقتصادية المستقبلية. وقد تقيّد العوامل النظامية الفترة التي تحصل خلالها المنشأة على هذه المنافع. ويعد العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها تلك العوامل.

٩٦ يشير وجود العوامل الآتية، من بين جملة عوامل أخرى، إلى أن المنشأة ستكون قادرة على تجديد مدة الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:

(أ) وجود أدلة، من المحتمل أن تستند إلى التجربة السابقة، على أن الحقوق التعاقدية والحقوق النظامية الأخرى سيتم تجديدها. وإذا كان التجديد مشروطاً بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يتضمن وجود أدلة على أن الطرف الثالث سيعطي موافقته؛

(ب) وجود أدلة على أنه سيتم استيفاء أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛

(ج) عدم ارتفاع تكلفة التجديد بالنسبة للمنشأة مقارنةً بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المُتوقع أن تتدفق إلى المنشأة من التجديد.

فإذا كانت تكاليف التجديد كبيرة مقارنةً بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المُتوقع أن تتدفق إلى المنشأة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تعبر، في جوهرها، عن تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة

فترة الاستنفاد وطريقة الاستنفاد

٩٧ **يجب أن يُخصص المبلغ القابل للإهلاك لأصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي محدود على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. ويجب أن يبدأ الاستنفاد عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ويجب أن يتوقف الاستنفاد في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحتفظ به للبيع (أو يُدرج فيه ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها بالبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، أو التاريخ الذي يُلغى فيه إثبات الأصل، أيهما أسبق. ويجب أن تعكس طريقة الاستنفاد المُستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة. وإذا كان من غير الممكن تحديد ذلك النمط بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب استخدام طريقة القسط الثابت. ويجب إثبات عبء الاستنفاد لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يسمح أو يتطلب هذا المعيار أو غيره أن يتم إدراجه ضمن المبلغ الدفتري لأصل آخر.**

٩٨ يمكن أن تُستخدم مجموعة متنوعة من طرق الاستنفاد لتخصيص المبلغ القابل للإهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. ويتم اختيار الطريقة المُستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المُتوقعة الكامنة في الأصل، ويتم تطبيقها بشكل ثابت من فترة إلى أخرى، ما لم يحدث تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

٩٨أ هناك افتراض قابل للدحض بأن طريقة الاستنفاد التي تعتمد على الإيرادات المتولدة من نشاط يتضمن استخدام أصل غير ملموس غير مناسبة. فالإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام أصل غير ملموس تعكس عادة عوامل لا ترتبط مباشرة باستهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل غير الملموس. فعلى سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخرى وأنشطة البيع والتغيرات في حجم وأسعار المبيعات. وقد يتأثر مكون سعر الإيرادات بالتضخم الذي ليس له تأثير على الطريقة التي يتم بها استهلاك الأصل. وهذا الافتراض يمكن نفيه فقط في ظروف محددة:

(أ) يتم التعبير فيها عن الأصل غير الملموس كمقياس للإيرادات، كما هو مبين في الفقرة ٩٨ج؛ أو

(ب) عندما يمكن إثبات أن الإيرادات واستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل غير الملموس مترابطان إلى حد كبير.

٩٨ب عند اختيار طريقة الاستنفاد المناسبة وفقاً للفقرة ٩٨، يمكن للمنشأة تحديد العامل المحدد المهيمن المتأصل في الأصل غير الملموس. فعلى سبيل المثال، العقد الذي ينص على حقوق المنشأة في استخدام الأصل غير الملموس قد يحدد هذا الاستخدام في صورة عدد محدد مسبقاً من السنوات (أي وقت) أو عدد من الوحدات المنتجة أو مبلغ إجمالي ثابت من الإيرادات التي سيتم توليدها. وتحديد مثل هذا العامل المحدد المهيمن يمكن أن يعد بمثابة نقطة الانطلاق لتحديد الأساس المناسب للاستنفاد، ولكن يمكن تطبيق أساس آخر إذا كان يعكس بصورة أوثق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية.

٩٨ج في الظروف التي يكون فيها تحقيق حد أدنى من الإيرادات هو العامل المحدد المهيمن المتأصل في الأصل غير الملموس، فإن الإيرادات التي ستتولد يمكن أن تكون أساساً مناسباً للاستنفاد. فعلى سبيل المثال، قد تقتني المنشأة امتيازاً لاكتشاف واستخراج الذهب من منجم للذهب. وقد يكون انتهاء العقد قائماً على أساس مبلغ ثابت من إجمالي الإيرادات التي ستتولد من الاستخراج (على سبيل المثال، قد يسمح عقد باستخراج الذهب من المنجم حتى تبلغ الإيرادات التراكمية من بيع الذهب ٢ مليار وحدة عملة) وليس على أساس الوقت أو على كمية الذهب المستخرج. وفي مثال آخر، قد يكون الحق في تشغيل طريق برسوم عبور معتمداً على مبلغ إجمالي ثابت من الإيرادات التي ستتولد من الرسوم التراكمية (على سبيل المثال، قد يسمح عقد بتشغيل الطريق الذي برسوم للعبور حتى يبلغ المبلغ التراكمي للرسوم المتولدة من تشغيل الطريق ١٠٠ مليون وحدة عملة). وفي الحالة التي تُعد فيها الإيرادات هي العامل المحدد المهيمن في عقد استخدام الأصل غير الملموس، قد تكون الإيرادات التي سيتم توليدها أساساً مناسباً لاستنفاد الأصل غير الملموس، شريطة أن يحدد العقد المبلغ الإجمالي الثابت للإيرادات التي ستتولد والتي سيتم بناءً عليها تحديد الاستنفاد.

٩٩ يُثبت الاستنفاد عادةً ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تُستنفد أحياناً المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، يشكل عبء الاستنفاد جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويُدرج ضمن مبلغه الدفتري. فعلى سبيل المثال، يُدرج استنفاد الأصول غير الملموسة المُستخدمة في إحدى عمليات الإنتاج ضمن المبلغ الدفتري للمخزون (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠ **يجب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود ستكون صفراً، ما لم:**

(أ) **يوجد تعهد من قبل طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو**

(ب) **توجد سوق نشطة للأصل (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣):**

(١) **ويمكن أن تُحدد القيمة المتبقية بالرجوع إلى تلك السوق؛**

(٢) **ومن المرجح أن مثل تلك السوق ستكون موجودة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.**

١٠١ يُحدد المبلغ القابل للإهلاك لأصل ذي عمر إنتاجي محدود بعد طرح قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية التي تزيد عن الصفر تعني ضمناً أن المنشأة تتوقع استبعاد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي.

١٠٢ يستند تقدير القيمة المتبقية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده من الاستبعاد باستخدام الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه وصل لنهاية عمره الإنتاجي وتم تشغيله في ظل ظروف مشابهة لتلك التي سيُستخدم الأصل في ظلها. ويجب إعادة النظر في القيمة المتبقية في نهاية كل سنة مالية على الأقل. وتتم المحاسبة عن التغير في القيمة المتبقية للأصل على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣ قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يعادل المبلغ الدفتري للأصل، أو أكبر منه. وفي حال حدوث ذلك، يكون عبء الاستنفاد للأصل صفراً ما لم تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ أقل من المبلغ الدفتري للأصل.

إعادة النظر في فترة الاستنفاد وطريقة الاستنفاد

١٠٤ **يجب إعادة النظر في فترة الاستنفاد وطريقة الاستنفاد للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود في نهاية كل سنة مالية على الأقل. وفي حالة اختلاف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، فإن فترة الاستنفاد يجب تغييرها تبعاً لذلك. وإذا كان**

هناك تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فإن طريقة الاستنفاد يجب تغييرها لتعكس النمط بعد التغيير. ويجب أن تتم المحاسبة عن مثل هذه التغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

١٠٥ خلال عمر الأصل غير الملموس، قد يتضح أن تقدير عمره الإنتاجي غير مناسب. على سبيل المثال، قد يشير إثبات خسارة هبوط إلى ضرورة تغيير فترة الاستنفاد.

١٠٦ مع مرور الوقت، قد يتغير النمط المُتوقع أن تتدفق به المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة من الأصل غير الملموس. فعلى سبيل المثال، قد يتضح أن طريقة الرصيد المتناقص للاستنفاد تُعد مناسبة بدلاً من طريقة القسط الثابت. ومثال آخر يتمثل في أن يكون استخدام الحقوق المنصوص عليها في ترخيص مؤجلاً انتظاراً لاتخاذ تصرف بشأن مكونات أخرى في خطة العمل. ففي هذه الحالة، قد لا يتم تحصيل المنافع الاقتصادية التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة

١٠٧ **لا يجوز استنفاد أصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي غير محدود.**

١٠٨ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، فإن المنشأة مُطالبة باختبار الأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي غير المحدود لتحديد الهبوط في قيمته، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه مع مبلغه الدفتري

(أ) سنوياً،

(ب) حينما يكون هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الأصل غير الملموس.

إعادة النظر في تقييم العمر الإنتاجي

١٠٩ **يجب إعادة النظر، في كل فترة، في العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم استنفاده لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف ما زالت تدعم تقييم العمر الإنتاجي لذلك الأصل بأنه غير محدود. وإذا لم تكن كذلك، فيجب المحاسبة عن التغيير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدود إلى محدود على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.**

١١٠ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، فإن إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدود بدلاً من غير محدود يُعد مؤشراً على احتمال حدوث هبوط في قيمة الأصل غير الملموس. ونتيجةً لذلك، تختبر المنشأة الأصل لتحديد الهبوط في قيمته وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه، المُحدد وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، مع مبلغه الدفتري، وإثبات أية زيادة في المبلغ الدفتري عن المبلغ الممكن استرداده على أنها خسارة هبوط.

إمكانية استرداد المبلغ الدفتري - خسائر الهبوط

١١١ لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد هبطت، تطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦. ويوضح ذلك المعيار توقيت وكيفية قيام المنشأة بإعادة النظر في المبلغ الدفتري لأصولها، وكيفية تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الأصل، وتوقيت قيامها بإثبات خسارة هبوط أو عكسها.

السحب من الخدمة والاستبعادات

١١٢ **يجب إلغاء إثبات الأصل غير الملموس:**

(أ) عند الاستبعاد؛ أو

(ب) عندما لا تكون هناك أية منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استخدامه أو استبعاده.

١١٣ **يجب تحديد مبلغ المكسب أو الخسارة الناشئ عن إلغاء إثبات أصل غير ملموس بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والمبلغ الدفتري للأصل. ويجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة عند إلغاء إثبات الأصل (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز أن تُصنف المكاسب على أنها إيراد.**

١١٤ قد يحدث استبعاد الأصل غير الملموس بطرق متنوعة (على سبيل المثال، بالبيع أو الدخول في عقد إيجار تمويلي أو بالتبرع). وتاريخ استبعاد الأصل غير الملموس هو تاريخ اكتساب المتلقي السيطرة على الأصل وفقاً للمتطلبات الخاصة بتحديد توقيت استيفاء واجب الأداء الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد بالبيع وإعادة الاستئجار.

١١٥ إذا أثبتت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٢١، تكلفة استبدال جزء من أصل غير ملموس ضمن المبلغ الدفتري للأصل، فإنها حينذاك تلغي إثبات المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل. وإذا لم يكن من الممكن عملياً للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل، فيجوز لها أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في وقت اقتنائه أو توليده داخل المنشأة.

١١٥أ في حالة الحق المُعاد اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، إذا أُعيد لاحقاً إصدار (بيع) الحق إلى طرف ثالث، فإن المبلغ الدفتري المتعلق به، إن وجد، يجب استخدامه عند تحديد المكسب أو الخسارة من إعادة الإصدار.

١١٦ يتم تحديد مبلغ العوض الذي سيتم إدراجه ضمن المكسب أو الخسارة الناتجة من إلغاء إثبات الأصل غير الملموس وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وتجب المحاسبة عن التغيرات اللاحقة في مبلغ العوض المدرج ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لمتطلبات التغيرات في سعر المعاملة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١١٧ لا يتوقف استنفاد الأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس، ما لم يكن الأصل قد تم إهلاكه بالكامل أو تم تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع (أو تم إدراجه ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥.

الإفصاح

عام

١١٨ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة، مع تمييز الأصول غير الملموسة المُتولدة داخل المنشأة عن الأصول غير الملموسة الأخرى:**

(أ) ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة، وإذا كانت محدودة، فإنها تفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستنفاد المُستخدمة؛

(ب) طرق الاستنفاد المستخدمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمال الإنتاجية المحدودة؛

(ج) إجمالي المبلغ الدفتري وأي استنفاد متراكم (مجموعاً مع خسائر الهبوط المتراكمة) في بداية الفترة ونهايتها؛

(د) البند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل المدرج فيها أي استنفاد لأصول غير ملموسة؛

(هـ) مطابقة المبلغ الدفتري في بداية الفترة ونهايتها بحيث تظهر:

(١) الإضافات، مع الإشارة بشكل منفصل إلى تلك الناتجة من التطوير الداخلي، وتلك المُقتناة بشكل منفصل، وتلك المُقتناة من خلال عمليات تجميع أعمال؛

(٢) الأصول المُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، والاستبعادات الأخرى؛

(٣) الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناتجة عن عمليات إعادة التقويم بموجب الفقرات ٧٥ و٨٥ و٨٦ وعن خسائر الهبوط المثبتة أو المعكوسة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ (إن وجدت)؛

(٤) خسائر الهبوط المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ (إن وجدت)؛

(٥) خسائر الهبوط المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ (إن وجدت)؛

(٦) أي استنفاد مُثبت خلال الفترة؛

(٧) صافي فروقات صرف العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض، أو عن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة؛

(٨) التغيرات الأخرى ضمن المبلغ الدفتري خلال الفترة.

١١٩ فئة الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول المتشابهة في طبيعتها واستخدامها في عمليات المنشأة. ومن أمثلة الفئات المنفصلة:

(أ) أسماء الماركات التجارية؛

(ب) عناوين الصحف وأسماء المنشورات؛

(ج) برامج الحاسب الآلي؛

(د) التراخيص والامتيازات؛

(هـ) حقوق التأليف والنشر وبراءات الاختراع وحقوق الملكية الصناعية وحقوق الخدمة والتشغيل؛

(و) الوصفات والصيغ والنماذج والتصاميم والنماذج الأولية؛

(ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

يتم تفصيل (تجميع) الفئات المذكورة أعلاه في فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينتج عن هذا معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية.

١٢٠ تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة التي هبطت قيمتها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٨(هـ) (٣)–(٥).

١٢١ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ من المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ التغيير في تقدير محاسبي والذي له أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. وقد ينشأ مثل هذا الإفصاح عن التغييرات في:

(أ) تقييم العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس؛ أو

(ب) طريقة الاستنفاد؛ أو

(ج) القيم المتبقية.

١٢٢ يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عمّا يلي:

(أ) فيما يخص الأصل غير الملموس المُقيَّم على أن له عمر إنتاجي غير محدود، المبلغ الدفتري لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم عمر إنتاجي غير محدود له. وعند إبداء هذه الأسباب، يجب على المنشأة أن توضح العامل أو العوامل التي لعبت دوراً مهماً في تحديد أن الأصل له عمر إنتاجي غير محدود.

(ب) وصف أي أصل غير ملموس منفرد، ومبلغه الدفتري وفترة الاستنفاد المتبقية له، والذي يُعد ذا أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.

(ج) فيما يخص الأصول غير الملموسة المُقتناة عن طريق منحة حكومية والمُثبتة بشكل أولي بالقيمة العادلة (انظر الفقرة ٤٤):

(١) القيمة العادلة المُثبتة بشكل أولي لهذه الأصول؛

(٢) مبلغها الدفتري؛

(٣) ما إذا كانت مقيسة بعد الإثبات بموجب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم.

(د) وجود أصول غير ملموسة قُيدت ملكيتها، ومبالغها الدفترية، والمبالغ الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان لالتزامات.

(هـ) مبلغ التعهدات التعاقدية لاقتناء الأصول غير الملموسة.

١٢٣ عندما توضح المنشأة العامل أو العوامل التي لعبت دوراً مهماً في تحديد أن الأصل غير الملموس له عمر إنتاجي غير محدود، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان قائمة العوامل الواردة في الفقرة ٩٠.

الأصول غير الملموسة المقيسة بعد الإثبات باستخدام نموذج إعادة التقويم

١٢٤ **في حالة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بمبالغ إعادة التقويم، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:**

(أ) بحسب فئة الأصول غير الملموسة:

(١) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(٢) المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة المُعاد تقويمها؛

(٣) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو تم قياس فئة الأصول غير الملموسة المُعاد تقويمها باستخدام نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٧٤ بعد الإثبات.

(ب) مبلغ فائض إعادة التقويم الذي يتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية الفترة ونهايتها، بحيث يبين التغيرات خلال الفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على المساهمين.

(ج) [حُذفت]

١٢٥ قد يكون من الضروري أن تُجمَّع فئات الأصول المُعاد تقويمها في فئات أكبر لأغراض الإفصاح. وبالرغم من ذلك، لا تُجمَّع الفئات إذا كان سينتج عن هذا إنشاء فئة من الأصول غير الملموسة التي تشمل مبالغ مقيسة بموجب كل من نموذجي التكلفة وإعادة التقويم.

نفقات البحث والتطوير

١٢٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ نفقات البحث والتطوير المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة.**

١٢٧ تشمل نفقات البحث والتطوير جميع النفقات التي تُعزى بشكل مباشر إلى أنشطة البحث أو التطوير (انظر الفقرتين ٦٦ و٦٧ للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بنوع النفقات التي يتم إدراجها لغرض متطلب الإفصاح الوارد في الفقرة ١٢٦).

المعلومات الأخرى

١٢٨ تُشجَّع المنشأة على أن تُفصح عن المعلومات الآتية، ولكنها غير مُطالبة بذلك:

(أ) وصف لأي أصل غير ملموس تم استنفاده بالكامل ولا يزال قيد الاستخدام؛

(ب) وصف مختصر للأصول غير الملموسة المهمة التي تسيطر عليها المنشأة ولكنها غير مثبتة على أنها أصول لأنها لم تستوف ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار أو لأنه تم اقتناؤها أو توليدها قبل أن يصبح المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، بنسخته الصادرة في ١٩٩٨، ساري المفعول.

أحكام التحول وتاريخ السريان

١٢٩ [حُذفت]

١٣٠ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار:

(أ) على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة ضمن عمليات تجميع أعمال يكون تاريخ الاتفاق بشأنها في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعده؛

(ب) على المحاسبة عن جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة المُثبتة في ذلك التاريخ. ومع ذلك، يجب على المنشأة، في ذلك التاريخ، أن تطبق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمار الإنتاجية لمثل تلك الأصول غير الملموسة. وعندما تغير المنشأة تقييمها للعمر الإنتاجي لأصل، نتيجةً لإعادة التقييم هذا، فيجب المحاسبة عن ذلك التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

١٣٠أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرة ٢ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ لفترة أسبق، فيجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

١٣٠ب عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المُستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرات ٨٥ و٨٦ و١١٨(هـ)(٣). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

١٣٠ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرات ١٢، و٣٣– ٣٥، و٦٨، و٦٩، و٩٤، و١٣٠ وحذف الفقرتين ٣٨ و١٢٩ وأضاف الفقرة ١١٥أ. وعدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في أبريل ٢٠٠٩ الفقرتين ٣٦ و٣٧. ويجب على المنشأة أن تطبق – بأثر مستقبلي – تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ومن ثمّ، لا يجوز تعديل المبالغ المُثبتة للأصول غير الملموسة والشهرة ضمن عمليات تجميع الأعمال السابقة. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق التعديلات لتلك الفترة الأسبق وأن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٠د عُدِّلت الفقرات ٦٩ و٧٠ و٩٨ وأُضيفت الفقرة ٦٩أ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٠هـ [حُذفت]

١٣٠و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٣(هـ). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

١٣٠ز عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٨، و٣٣، و٤٧، و٥٠، و٧٥، و٧٨، و٨٢، و٨٤، و١٠٠ و١٢٤، وحذف الفقرات ٣٩.٤١ و١٣٠(هـ). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٣٠ح عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٨٠. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٠ط يجب على المنشأة تطبيق التعديل الذي أدخلته "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠ – ٢٠١٢" على جميع مبالغ إعادة التقويم المثبتة في الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ التطبيق الأولي لذلك التعديل وفي الفترة السنوية السابقة مباشرة. ويجوز للمنشأة أيضاً عرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها ليست مطالبة بذلك. وإذا عرضت المنشأة معلومات

مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بوضوح المعلومات التي لم يتم تعديلها وأن تبين أنه قد تم عرضها على أساس مختلف وأن توضح ذلك الأساس.

١٣٠ي عدّل الإصدار "توضيح طرق الإهلاك والاستنفاد المقبولة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨)، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرتين ٩٢ و٩٨ وأضاف الفقرات ٩٨أ – ٩٨ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٠ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود من العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٣ و١١٤ و١١٦. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٣٠ل عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦ الفقرات ٣، و٦، و١١٣، و١١٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

١٣٠م عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٣. وعدَّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

عمليات تبادل الأصول المتشابهة

١٣١ يعني المتطلب الوارد في الفقرتين ١٢٩ و١٣٠(ب) بأن يُطبق هذا المعيار بأثر مستقبلي أنه إذا قيس تبادل أصول قبل تاريخ سريان هذا المعيار على أساس المبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه، فإن المنشأة لا تعيد عرض المبلغ الدفتري للأصل الذي تم اقتناؤه ليعكس قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء.

التطبيق الأسبق

١٣٢ تُشجَّع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٠ على أن تطبق متطلبات هذا المعيار قبل تواريخ السريان المحددة في الفقرة ١٣٠. وبالرغم من ذلك، فإذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تواريخ السريان تلك، فيجب عليها أيضاً أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ (المُنقح في ٢٠٠٤) في الوقت نفسه.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ (الصادر في ١٩٩٨)

١٣٣ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (الصادر في ١٩٩٨).

المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠
"العقارات الاستثمارية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٣٢ (تعديل):

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إمّا لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). ولأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، فإنه يجب على ~~وتُشجع~~ المنشأة~~، ولكن دون إلزام، على~~ قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل مقيِّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه~~.~~، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

سبب التعديل:

تم تعديل الفقرة رقم ٣٢، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيِّم مستقل، حاصل على مؤهلات مهنية معترف بها وذات صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته. وسبب هذا التعديل زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

٧٥ (تعديل):

٧٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) ...

(هـ) ~~مدى استناد القيمة العادلة للعقار الاستثماري (المقيسة أو المفصح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم مقيِّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة~~ اسم المقيّم المستقل ومؤهلاته.

سبب التعديل:

تم تعديل الفقرة الفرعية (هـ) لتتلاءم مع التعديل المدخل على الفقرة رقم (٣٢) أعلاه، والتي اشترطت على المنشأة استخدام خدمات مقيّم مستقل لتقويم عقاراتها الاستثمارية.

٧٥أ (إضافة فقرة):

٧٥أ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل مستقل عن كل من مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، ومبلغ العقارات الاستثمارية المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم تحدد المنشأة في تاريخ القوائم المالية استخدامها المستقبلي.

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة برقم ٧٥أ للمطالبة بالإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، وتلك المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم يتحدد حالياً استخدامها المستقبلي. وسبب الإضافة هو تأثير تلك المعلومات على قرارات المستثمرين في المملكة، وبخاصة تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية، وتأثيرها على حساب الزكاة المستحقة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠

العقارات الاستثمارية

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقار الاستثماري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار عند إثبات العقار الاستثماري وقياسه والإفصاح عنه.**

٣ [حُذفت]

٤ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة" والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات")؛

(ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

التعريفات

٥ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به في قائمة المركز المالي.**

التكلفة **هي مبلغ النقد أو مُعادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المقدم من أجل اقتناء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه، أو عند الانطباق، المبلغ المعزو لذلك الأصل عند الإثبات الأولي وفقاً للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم".**

القيمة العادلة **هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

العقار الاستثماري **هو عقار (أرض أو مبنى –أو جزء من مبنى– أو كلاهما) محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق استخدام) لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو للسببين معاً، وليس:**

(أ) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية؛ أو

(ب) لبيعه في السياق العادي للأعمال.

عقار يشغله المالك **هو عقار محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق استخدام) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو محتفظ به لأغراض إدارية.**

تصنيف العقار على أنه عقار استثماري أو عقار يشغله المالك

٦ [حذفت]

٧ يُحتفظ بالعقار الاستثماري لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو للسببين معاً. وبناءً عليه، يولِّد العقار الاستثماري تدفقات نقدية مستقلة إلى حدٍ كبيرٍ عن الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة. وهذا ما يميز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك. ويولِّد إنتاج السلع أو توريدها أو تقديم الخدمات (أو استخدام العقار لأغراض إدارية) تدفقاتٍ نقديةٍ يمكن عَزْوها ليس فقط إلى العقار، وإنما أيضاً إلى الأصول الأخرى المستخدمة في عملية الإنتاج أو التوريد. وينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ على العقار المملوك الذي يشغله المالك، وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام، والمصنف لديه على أنه عقار يشغله المالك.

٨ فيما يلي أمثلة على العقار الاستثماري:

(أ) أرض محتفظ بها لإنماء رأس المال على المدى الطويل وليس للبيع على المدى القصير في السياق العادي للأعمال.

(ب) أرض محتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً. (وإذا لم تحدد المنشأة أنها ستستخدم الأرض على أنها عقار يشغله المالك أو للبيع على المدى القصير في السياق العادي للأعمال، فإن الأرض تُعد مُحتفظاً بها لإنماء رأس المال).

(ج) مبنى تمتلكه المنشأة (أو أصل حق استخدام يتعلق بمبنى تحتفظ به المنشأة المستأجرة) وتم تأجيره بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.

(د) مبنى شاغر ولكن محتفظ به ليتم تأجيره بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.

(هـ) عقار قيد الإنشاء أو التطوير لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار استثماري.

٩ فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تُعد عقاراً استثمارياً، وبناءً عليه، تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) عقار بقصد البيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة الإنشاء أو التطوير لمثل هذا البيع (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون")، على سبيل المثال، عقار تم اقتناؤه حصرياً بغية الاستبعاد اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويره وإعادة بيعه.

(ب) [حُذفت]

(ج) عقار يشغله المالك (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦)، بما في ذلك (من بين جملة أمور أخرى) العقار المحتفظ به لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار يشغله المالك، والعقار المحتفظ به للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق على أنه عقار يشغله المالك، والعقار الذي يشغله الموظفون (سواءً كان الموظفون يدفعون إيجاراً بأسعار السوق أم لا)، والعقار الذي يشغله المالك والذي بانتظار استبعاده.

(د) [حُذفت]

(هـ) عقار مؤجر لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

١٠ تشتمل بعض العقارات على جزء محتفظ به لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال وعلى جزء آخر محتفظ به للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية. فإذا كان من الممكن بيع هذين الجزأين بشكل منفصل (أو تأجيرهما بشكل منفصل بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن المنشأة تحاسب عن هذه الأجزاء بشكلٍ منفصلٍ. وإذا كان من غير الممكن بيع هذه الأجزاء بشكلٍ منفصلٍ، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً فقط إذا كان يُحتفظ بجزء غير مهم منه للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية.

١١ في بعض الحالات، تقدم المنشأة خدمات مُعاوِنَة لشاغلي العقار الذي تحتفظ به. وتقوم المنشأة بمعالجة مثل هذا العقار على أنه عقار استثماري إذا كانت الخدمات غير مهمة بالنسبة للترتيب ككل. ومثال ذلك هو ما يكون عندما يقدم مالك مبنى مكتبي خدمات الأمن والصيانة إلى المستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة مهمة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تمتلك فندقاً وتديره، فإن الخدمات المقدمة إلى النزلاء تكون مهمة بالنسبة للترتيب ككل. وبناءً عليه، فإن الفندق الذي يديره المالك يُعد عقاراً يشغله المالك وليس عقاراً استثمارياً.

١٣ قد يصعب تحديد ما إذا كانت الخدمات المُعاوِنَة مهمة جداً إلى حد أن العقار لا يكون مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً. فعلى سبيل المثال، يحيل مالك الفندق أحياناً بعض المسؤوليات إلى أطراف ثالثة بموجب عقد إدارة. وتختلف شروط مثل هذه العقود على نحو واسع. فمن

ناحية، قد يكون مركز المالك، في جوهره، مركز مستثمر سلبي. ومن ناحية أخرى، ربما يكون المالك قد أسند -ببساطة- المهام اليومية إلى جهة خارجية في حين احتفظ هو بالتعرض الجوهري للتقلبات في التدفقات النقدية المتولدة عن عمليات الفندق.

١٤ ثمة حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان العقار مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً. وتضع المنشأة ضوابط بحيث تتمكن من ممارسة ذلك الاجتهاد بشكل متسق وفقاً لتعريف العقار الاستثماري ووفقاً للإرشادات ذات العلاقة الواردة في الفقرات ٧–١٣. وتتطلب الفقرة ٧٥(ج) من المنشأة أن تفصح عن هذه الضوابط عندما يصعب عليها التصنيف.

١٤أ هناك أيضاً حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان اقتناء العقار الاستثماري يُعد اقتناء أصل أو مجموعة أصول أو يُعد تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال". وينبغي الرجوع إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ لتحديد ما إذا كان هذا الاقتناء يُعد تجميع أعمال. ويتعلق النقاش الوارد في الفقرات ٧-١٤ من هذا المعيار بما إذا كان العقار يُعد عقاراً يشغله المالك أو عقاراً استثمارياً، أم لا، وليس بتحديد ما إذا كان اقتناء العقار يُعد تجميع أعمال، أم لا، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. وإن تحديد ما إذا كانت معاملة معينة تستوفي تعريف تجميع الأعمال حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، وتتضمن عقاراً استثمارياً حسب التعريف الوارد في هذا المعيار، يتطلب التطبيق المنفصل لكلا المعيارين.

١٥ في بعض الحالات، تمتلك المنشأة عقاراً يكون مؤجراً لمنشأتها الأم أو منشأة تابعة أخرى، وتشغله تلك المنشآت. ولا يكون العقار مؤهلاً للوصف بأنه عقار استثماري في القوائم المالية الموحدة، لأنه يُعد عقاراً يشغله المالك من منظور المجموعة. ومع ذلك، فمن منظور المنشأة التي تمتلكه، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً إذا كان يستوفي التعريف الوارد في الفقرة ٥. وبناءً عليه، يقوم المؤجر بمعالجة العقار على أنه عقار استثماري في قوائمه المالية المنفردة.

الإثبات

١٦ **يجب إثبات العقار الاستثماري المملوك، على أنه أصل فقط عند تحقق كلا الشرطين الآتيين:**

(أ) **أن يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعقار الاستثماري سوف تتدفق إلى المنشأة؛**

(ب) **أن يكون من الممكن قياس تكلفة العقار الاستثماري بطريقة يمكن الاعتماد عليها.**

١٧ تقوم المنشأة، بموجب مبدأ الإثبات هذا، بتقويم جميع تكاليف عقاراتها الاستثمارية حال تحملها. وتشمل هذه التكاليف التكاليف التي تم تحملها ابتداءً لاقتناء العقار الاستثماري والتكاليف التي تم تحملها لاحقاً للإضافة إلى العقار، أو استبدال جزء منه، أو خدمته.

١٨ بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ١٦، لا يجوز للمنشأة أن تثبت تكاليف الخدمة اليومية للعقار الاستثماري ضمن المبلغ الدفتري لمثل هذا العقار. وبدلاً من ذلك، يتم إثبات هذه التكاليف ضمن الربح أو الخسارة حال تحملها. وتكاليف الخدمة اليومية هي بشكل رئيسي تكاليف العمالة والمواد الاستهلاكية، وقد تشمل تكلفة الأجزاء الثانوية. وغالباً ما يوصَف الغرض من هذه النفقات بأنه لأجل "إصلاحات وصيانة" العقار.

١٩ قد تكون هناك أجزاء من العقارات الاستثمارية تم اقتناؤها من خلال الاستبدال. فعلى سبيل المثال، قد تكون الجدران الداخلية بديلاً للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإثبات، تثبت المنشأة تكلفة استبدال أي جزء من العقار الاستثماري الموجود حال تحمل تلك التكلفة ضمن المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري، وذلك إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات. ويتم إلغاء إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لمقتضيات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار.

١٩أ يجب إثبات العقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

القياس عند الإثبات

٢٠ **يجب قياس العقار الاستثماري المملوك -ابتداءً- بتكلفته. ويجب إدراج تكاليف المعاملة ضمن القياس الأولي.**

٢١ تشتمل تكلفة العقار الاستثماري الذي تم شراؤه على سعر شرائه وأية نفقات أخرى يمكن عَزْوها إليه بشكل مباشر. وتشمل النفقات التي يمكن عَزْوها بشكل مباشر إلى العقار، على سبيل المثال، الأتعاب المهنية مقابل الخدمات القانونية وضرائب نقل الملكية وتكاليف المعاملة الأخرى.

٢٢ [حُذفت]

٢٣ لا تزيد تكلفة العقار الاستثماري بسبب ما يلي:

(أ) تكاليف بدء التشغيل (ما لم تكن ضرورية لإيصال العقار إلى الحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة)، أو

(ب) خسائر التشغيل المتكبدة قبل أن يحقق العقار الاستثماري مستوى الإشغال المخطط له، أو

(ج) المبالغ غير العادية للفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى التي يتم تحملها عند إنشاء العقار أو تطويره.

٢٤ إذا تم تأجيل دفع مقابل العقار الاستثماري، فإن تكلفته تكون هي مُعادِل السعر النقدي. ويتم إثبات الفرق بين هذا المبلغ ومجموع المدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

٢٥ [حُذفت]

٢٦ [حُذفت]

٢٧ قد يُقتنى عقار أو أكثر من العقارات الاستثمارية في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير النقاش أدناه إلى مُبادلة أصل واحد غير نقدي بآخر، ولكنه ينطبق أيضاً على جميع عمليات التبادل الموضحة في الجملة السابقة. وتُقاس تكلفة مثل هذا العقار الاستثماري بالقيمة العادلة، إلا إذا (أ) كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لا للأصل المُستلم ولا للأصل المتنازل عنه، بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويُقاس بهذه الطريقة الأصل المقتنى حتى إذا لم تستطع المنشأة أن تلغي في الحال إثبات الأصل المتنازل عنه. وإذا لم يُقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه.

٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري عن طريق النظر في المدى الذي تتوقع أن تتغير به تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت بنية (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المُستلم تختلف عن بنية التدفقات النقدية الناتجة من الأصل المنقول، أو

(ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل،

(ج) وكان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة تبادل جوهر تجاري، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة يجب أن تظهر أثر التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى إجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٩ تكون القيمة العادلة للأصل قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها إذا (أ) لم يكن التقلب في مدى قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المتنوعة الواقعة ضمن ذلك المدى بشكل معقول وكان من الممكن استخدامها عند قياس القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تُستخدم لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم أكثر وضوحاً.

٢٩أ يجب قياس العقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام ابتداءً بتكلفته وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

القياس بعد الإثبات

السياسة المحاسبية

٣٠ **مع مراعاة الاستثناء الموضح في الفقرة ٣٢أ، يجب على المنشأة أن تختار إمّا نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٣٣–٥٥ أو نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥٦ على أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.**

٣١ ينص المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على أن التغيير الاختياري في السياسة المحاسبية لا يجوز أن يتم إلا إذا كان التغيير تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى، على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ومن غير المرجح بدرجة كبيرة أن ينتج عن التغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرضٌ أكثر ملاءمة.

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إمّا لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). وتُشجَّع المنشأة، ولكن دون إلزام، على قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل مقيِّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه.

٣٢أ **يجوز للمنشأة أن:**

(أ) **تختار إمّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية التي تدعم التزامات تدفع عائداً يرتبط بشكل مباشر بالقيمة العادلة لأصول محددة، أو بالعوائد منها، بما فيها ذلك العقار الاستثماري؛**

(ب) **تختار إمّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية الأخرى، بغض النظر عمّا تم اختياره في البند (أ).**

٣٢ب تدير بعض المنشآت، سواءً داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التي في الصندوق. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت عقود تأمين بميزات مشاركة مباشرة، تشمل فيها البنود الأساس عقارات استثمارية. ولأغراض الفقرتين ٣٢أ و٣٢ب فقط، تشمل عقود التأمين العقود الاستثمارية ذات ميزات المشاركة الاختيارية. ولا تسمح الفقرة ٣٢أ للمنشأة بقياس جزء من العقارات التي يحتفظ بها الصندوق (أو العقارات التي تُعد بنداً أساساً) بالتكلفة وقياس جزء آخر بالقيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "*عقود التأمين*" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

٣٢ج إذا قامت المنشأة باختيار نموذجين مختلفين للصنفين المذكورين في الفقرة ٣٢أ، فإن مبيعات العقارات الاستثمارية ما بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين يجب أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة ويجب أن يتم إثبات التغير المتراكم في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، فإذا تم بيع عقار استثماري من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة، فإن القيمة العادلة للعقار في تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة.

نموذج القيمة العادلة

٣٣ **بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، باستثناء الحالات الموضحة في الفقرة ٥٣.**

٣٤ [حُذفت]

٣٥ **يجب إثبات المكسب أو الخسارة الناشئة عن تغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها.**

٣٦-٣٩ [حُذفت]

٤٠ عند قياس القيمة العادلة لعقار استثماري وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، يجب على المنشأة أن تتأكد من أن القيمة العادلة تعكس، من بين جملة أمور أخرى، دخل الإيجار من عقود الإيجار الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

٤٠أ عندما يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس عقار استثماري مُحتفظ به على أنه أصل حق استخدام، يجب عليه قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

٤١ يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ أساس الإثبات الأولي لتكلفة العقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام. وتتطلب الفقرة ٣٣ إعادة قياس العقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام، عند الضرورة، بالقيمة العادلة إذا اختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة. وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للعقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام عند الاقتناء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالتزامات عقد الإيجار المثبتة)، ينبغي أن تكون صفراً. وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الاستخدام بعد أن كان بالتكلفة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ ليصبح بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة ٣٣ (مع الأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠) ينبغي ألا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

٤٢-٤٧ [حُذفت]

٤٨ في حالات استثنائية، يوجد دليل واضح عند اقتناء المنشأة عقاراً استثمارياً لأول مرة (أو عندما يصبح عقار حالي عقاراً استثمارياً لأول مرة بعد تغيير في استخدامه) على أن التقلب في مدى قياسات القيمة العادلة المعقولة سيكون كبيراً جداً، وأنه من الصعب جداً تقييم احتمالات النواتج المتنوعة، بحيث تنتفي الفائدة من إجراء قياس واحد للقيمة العادلة. وقد يشير هذا إلى أن القيمة العادلة للعقار لن يكون من الممكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس مستمر (انظر الفقرة ٥٣).

٤٩ [حُذفت]

٥٠ عند تحديد المبلغ الدفتري لعقار استثماري بموجب نموذج القيمة العادلة، فإن المنشأة لا تحسب مرتين الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات منفصلة. فعلى سبيل المثال:

(أ) تُعد المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف –غالباً– جزءاً لا يتجزأ من المبنى ويتم إدراجها عموماً ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري، بدلاً من إثباتها بشكل منفصل على أنها عقارات وآلات ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس أنه مؤثث، فإن القيمة العادلة للمكتب تشمل عموماً القيمة العادلة للأثاث، لأن دخل الإيجار يتعلق بالمكتب المؤثث. وعندما يتم إدراج الأثاث ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري، فإن المنشأة لا تثبت ذلك الأثاث على أنه أصل منفصل.

(ج) لا تشمل القيمة العادلة للعقار الاستثماري دخل الإيجار التشغيلي المدفوع مقدماً أو المستحق، لأن المنشأة تقوم بإثباته على أنه التزام أو أصل منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك دفعات الإيجار المتغيرة المتوقع أن تصبح واجبة السداد). ومن ثمّ، فإذا كان التقويم الذي تم الحصول عليه لعقار هو بالصافي بعد طرح جميع المدفوعات المتوقع أن تتم، فسيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام مثبت لعقد الإيجار، للوصول إلى المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥١ [حُذفت]

٥٢ في بعض الحالات، تتوقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المتعلقة بعقار استثماري (بخلاف المدفوعات الأخرى المتعلقة بالالتزامات المثبتة) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات العلاقة. وتطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" لتحديد ما إذا كان عليها أن تثبت التزاماً، وإذا كان عليها ذلك، فكيف ستقيس الالتزام.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٥٣ **هناك افتراض يمكن دحضه بأن المنشأة تستطيع قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس مستمر. وبالرغم من ذلك، ففي حالات استثنائية، توجد أدلة واضحة عند اقتناء المنشأة عقاراً استثمارياً لأول مرة (أو عندما يصبح عقار قائم عقاراً استثمارياً لأول مرة بعد تغيير استخدامه) على عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس مستمر. وينشأ هذا فقط عندما يكون سوق العقارات المماثلة غير نشط (مثل وجود معاملات حديثة قليلة أو أن عروض الأسعار ليست حالية أو أن أسعار المعاملات المرصودة تشير إلى أن البائع قد اضطر للبيع) مع عدم توفر قياسات بديلة يمكن الاعتماد عليها للقيمة العادلة (على سبيل المثال، استناداً إلى توقعات التدفقات النقدية المخصومة). وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد الإنشاء لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها ولكنها تتوقع أنه سيمكن قياس القيمة العادلة للعقار بطريقة يمكن الاعتماد عليها عند الانتهاء من الإنشاء، فيجب عليها أن تقيس ذلك العقار الاستثماري قيد الإنشاء بالتكلفة إلى أن يصبح من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها أو إلى أن يتم الانتهاء من الإنشاء (أيهما أسبق). وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري (بخلاف عقار قيد الإنشاء) لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس مستمر، فيجب على المنشأة أن تقيس ذلك العقار الاستثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ للعقار الاستثماري المملوك أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام. ويجب افتراض القيمة المتبقية للعقار الاستثماري بأنها صفر. ويجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إلى حين استبعاد العقار الاستثماري.**

٥٣أ فور أن تصبح المنشأة قادرة على أن تقيس -بطريقة يمكن الاعتماد عليها- القيمة العادلة لعقار استثماري قيد الإنشاء كان يُقاس في السابق بالتكلفة، يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة. وفور الانتهاء من إنشاء ذلك العقار، يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال، فوفقاً للفقرة ٥٣، يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ للأصول المملوكة أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام.

٥٣ب يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد الإنشاء يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا تخلص المنشأة، التي قامت بقياس عقار استثماري قيد الإنشاء بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للعقار الاستثماري المكتمل لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٤ في الحالات الاستثنائية التي تضطر فيها المنشأة، للسبب المبين في الفقرة ٥٣، إلى أن تقيس عقاراً استثمارياً باستخدام نموذج التكلفة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، فإنها تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية الأخرى، بما في ذلك العقار الاستثماري قيد الإنشاء، بالقيمة العادلة. وفي هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تستمر في المحاسبة عن كل من العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة، رغم أنها قد تستخدم نموذج التكلفة لعقار استثماري واحد.

٥٥ **إذا قامت المنشأة سابقاً بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فيجب عليها أن تستمر في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده (أو إلى أن يصبح العقار عقاراً يشغله المالك أو إلى أن تبدأ المنشأة في تطوير العقار لبيعه لاحقاً في السياق العادي للأعمال) حتى ولو أصبحت معاملات السوق المماثلة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة.**

نموذج التكلفة

٥٦ **بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس عقارها الاستثماري:**

(أ) **وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، إذا استوفى الضوابط ليُصنَّف على أنه محتفظ به للبيع (أو تم تضمينه ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)؛**

(ب) **وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إذا كان محتفظ به بواسطة مستأجر على أنه أصل حق استخدام وليس محتفظ به للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛**

(ج) وفقاً للمتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى.

التحويلات

٥٧ **يجب على المنشأة أن تحول العقار إلى عقار استثماري، أو تنفي عنه هذه الصفة، فقط عندما يحدث تغيير في استخدامه. ويحدث التغيير في الاستخدام عندما يستوفي العقار تعريف العقار الاستثماري أو يتوقف عن استيفائه، ويكون هناك دليل على تغيير الاستخدام. ولا تعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار، بمفردها، دليلاً على حدوث تغيير في الاستخدام. ومن الأمثلة الدالة على حدوث تغيير في الاستخدام ما يلي:**

(أ) بدء شغل المالك للعقار، أو البدء في تطوير العقار بغية أن يشغله المالك، فعندئذ يتم تحويل العقار من عقار استثماري إلى عقار يشغله المالك؛

(ب) بدء التطوير بغية البيع، فعندئذ يتم تحويل العقار من عقار استثماري إلى مخزون؛

(ج) انتهاء شغل المالك للعقار، فعندئذ يتم تحويل العقار من عقار يشغله المالك إلى عقار استثماري؛

(د) نشأة عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر، فعندئذ يتم تحويل العقار من مخزون إلى عقار استثماري.

(هـ) [حُذفت]

٥٨ عندما تقرر المنشأة استبعاد عقار استثماري دون تطويره، فإنها تستمر في معالجة العقار على أنه عقار استثماري إلى حين إلغاء إثباته (حذفه من قائمة المركز المالي) ولا تعيد تصنيفه على أنه مخزون. وبالمثل، إذا بدأت المنشأة في إعادة تطوير عقار استثماري حالي لغرض الاستمرار في استخدامه مستقبلاً على أنه عقار استثماري، فإن العقار يظل عقاراً استثمارياً ولا يتم إعادة تصنيفه على أنه عقار يشغله المالك أثناء إعادة التطوير.

٥٩ تنطبق الفقرات ٦٠-٦٥ على قضايا الإثبات والقياس التي تنشأ عندما تستخدم المنشأة نموذج القيمة العادلة لعقار استثماري. وعندما تستخدم المنشأة نموذج التكلفة، فإن التحويلات بين أصناف عقار استثماري وعقار يشغله المالك والمخزون لا تغير المبلغ الدفتري للعقار المحول ولا تغير تكلفة ذلك العقار لأغراض القياس أو الإفصاح.

٦٠ **للتحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار يشغله المالك أو مخزون، فإن التكلفة المفترضة للعقار لأجل المحاسبة عنه لاحقاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢ يجب أن تكون قيمته العادلة في تاريخ تغيير الاستخدام.**

٦١ **إذا أصبح عقار يشغله المالك عقاراً استثمارياً سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإن المنشأة يجب عليها أن تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ للعقار المملوك والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام حتى تاريخ تغيير الاستخدام. ويجب على المنشأة أن تعالج أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفتري للعقار وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وقيمته العادلة بنفس طريقة معالجة إعادة التقويم وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦.**

٦٢ حتى ذلك التاريخ الذي يصبح فيه عقار يشغله المالك عقاراً استثمارياً يتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تقوم بإهلاك العقار (أو أصل حق الاستخدام) وتثبت أية خسائر هبوط تكون قد حدثت. وتعالج المنشأة أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفتري للعقار وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وقيمته العادلة بنفس طريقة معالجة إعادة التقويم وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦. وبعبارة أخرى:

(أ) يتم إثبات أي انخفاض ناتج في المبلغ الدفتري للعقار ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، ففي حالة وجود مبلغ مدرج ضمن فائض إعادة التقويم لذلك العقار، فإن الانخفاض يتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر، ويُخفَّض به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية.

(ب) تتم معالجة أية زيادة ناتجة في المبلغ الدفتري كما يلي:

(١) يتم إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة طالما أن الزيادة تعكس خسارة هبوط سابقة في قيمة ذلك العقار. ولا يزيد المبلغ الذي يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة عن المبلغ اللازم لإعادة المبلغ الدفتري إلى المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (بالصافي بعد طرح الإهلاك) فيما لو لم يتم إثبات أية خسارة هبوط.

(٢) يتم إثبات أي جزء متبقٍ من الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر ويزداد به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية. وعند استبعاد العقار الاستثماري لاحقاً، يجوز تحويل فائض إعادة التقويم الذي تم إدراجه ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المبقاة. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

٦٣ **للتحويل من مخزون إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، يجب إثبات أي فرق بين القيمة العادلة للعقار في ذلك التاريخ ومبلغه الدفتري السابق ضمن الربح أو الخسارة.**

٦٤ تتفق معالجة التحويلات من مخزون إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة مع معالجة مبيعات المخزون.

٦٥ **عندما تنتهي المنشأة من إنشاء أو تطوير عقار استثماري قامت بإنشائه بنفسها وسيتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإن أي فرق بين القيمة العادلة للعقار في ذلك التاريخ ومبلغه الدفتري السابق يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة.**

الاستبعادات

٦٦ **يجب إلغاء إثبات العقار الاستثماري (حذفه من قائمة المركز المالي) عند استبعاده أو عندما يتم سحب العقار الاستثماري بشكل دائم من الاستخدام ولا يُتوقع تحصيل منافع اقتصادية مستقبلية من استبعاده.**

٦٧ قد يتم استبعاد عقار استثماري عن طريق البيع أو عن طريق الدخول في عقد إيجار تمويلي. ويكون تاريخ استبعاد العقار الاستثماري المباع هو التاريخ الذي يكتسب فيه المستلم السيطرة على العقار الاستثماري وفقاً للمتطلبات الخاصة بتحديد موعد الوفاء بواجب الأداء الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد الذي يتم من خلال الدخول في عقد إيجار تمويلي وعلى البيع وإعادة الاستئجار.

٦٨ إذا قامت المنشأة بإثبات تكلفة بديل لجزء من عقار استثماري ضمن المبلغ الدفتري للأصل، وفقاً لمبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ١٦، فإنها تلغي إثبات المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل. وفيما يخص العقار الاستثماري المحاسب عنه باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المُستبدل جزءاً تم إهلاكه بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن عملياً للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل، فيجوز لها أن تستخدم تكلفة البديل على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في وقت اقتنائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، قد تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري –بالفعل- أن الجزء الذي سيتم استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى، قد يكون من الصعب معرفة القدر الذي ينبغي أن تُخفَّض به القيمة العادلة للجزء الذي يجري استبداله. ومن بدائل تخفيض القيمة العادلة للجزء المُستبدل، عندما لا يكون من الممكن عملياً القيام بذلك، أن يتم إدراج تكلفة الجزء البديل ضمن المبلغ الدفتري للأصل ثم يتم إعادة تقييم القيمة العادلة، على النحو الذي سيكون مطلوباً للإضافات التي لا تنطوي على استبدال.

٦٩ **يجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناشئة عن استبعاد العقار الاستثماري أو سحبه من الخدمة على أنها الفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد والمبلغ الدفتري للأصل، ويجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار) في فترة السحب من الخدمة أو الاستبعاد.**

٧٠ يتم تحديد مبلغ العوض، الذي سيتم إدراجه ضمن المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات عقار استثماري، وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب المحاسبة عن التغييرات اللاحقة التي تطرأ على المبلغ المقدر للعوض المُدرج ضمن المكسب أو الخسارة وفقاً للمتطلبات الخاصة بالتغييرات في سعر المعاملة، الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٧١ تطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ أو معايير أخرى، بحسب ما هو مناسب، على أي التزامات تبقى عليها بعد استبعاد العقار الاستثماري.

٧٢ **يجب إثبات التعويض المستلم من أطراف ثالثة مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.**

٧٣ إن الهبوط في قيمة عقار استثماري أو خسائره، والمطالبات بالتعويض أو مدفوعات التعويض ذات العلاقة المستلمة من أطراف ثالثة، وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول بديلة، هي أحداث اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم إثبات الهبوط في قيمة العقار الاستثماري وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦؛

(ب) يتم إثبات استبعادات العقار الاستثماري أو سحبه من الخدمة وفقاً للفقرات ٦٦-٧١ من هذا المعيار؛

(ج) يتم إثبات التعويض من أطراف ثالثة مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل؛

(د) يتم تحديد تكلفة الأصول التي تمت إعادتها لما كانت عليه أو تم شراؤها أو تم إنشائها على أنها بدائل وفقاً للفقرات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ تنطبق الإفصاحات أدناه بالإضافة إلى تلك الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ووفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، يقدم مالك العقار الاستثماري الإفصاحات التي يقدمها المؤجر عن عقود الإيجار التي دخل فيها. أمّا المستأجر الذي يحتفظ بعقار استثماري على أنه أصل حق استخدام فإنه يقدم إفصاحات المستأجر المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، ويقدم إفصاحات المؤجر المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ لأي عقود إيجار تشغيلي يكون قد دخل فيها.

٧٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:**

(أ) ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) [حُذفت]

(ج) عندما يصعب التصنيف (انظر الفقرة ١٤): الضوابط التي تستخدمها المنشأة لتمييز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك وعن العقار المُحتفظ به للبيع في السياق العادي للأعمال.

(د) [حُذفت]

(هـ) مدى استناد القيمة العادلة للعقار الاستثماري (المقيسة أو المفصح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم مقيّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(و) المبالغ التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لما يلي:

(١) دخل الإيجار من العقارات الاستثمارية؛

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (بما في ذلك الإصلاحات والصيانة) الناشئة عن العقارات الاستثمارية التي تولد عنها دخل إيجار خلال الفترة؛

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (بما في ذلك الإصلاحات والصيانة) الناشئة عن العقارات الاستثمارية التي لم يتولد عنها دخل إيجار خلال الفترة؛

(٤) التغير المتراكم في القيمة العادلة، الذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة، عند بيع عقار استثماري من مجموعة أصول يتم فيها استخدام نموذج التكلفة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة (انظر الفقرة ٣٢ج).

(ز) وجود قيود على قابلية تحقق عقار استثماري أو على تحويل الدخل ومتحصلات الاستبعاد، ومقدار تلك القيود.

(ح) الواجبات التعاقدية لشراء عقار استثماري أو إنشائه أو تطويره، أو مقابل أعمال الإصلاح أو الصيانة أو التحسين.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٥، يجب على المنشأة التي تطبق نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٣٣-٥٥ أن تفصح عن مطابقة بين المبالغ الدفترية للعقار الاستثماري في بداية الفترة ونهايتها، تُظهر ما يلي:

(أ) الإضافات، بحيث تفصح بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء وتلك الناتجة عن نفقات لاحقة تم إثباتها ضمن المبلغ الدفتري للأصل؛

(ب) الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع أعمال؛

(ج) الأصول التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع أو التي تم إدراجها ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ والاستبعادات الأخرى؛

(د) صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروقات أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير؛

(و) التحويلات إلى ومن صنفي المخزون والعقار الذي يشغله المالك؛

(ز) التغييرات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل تقويم تم الحصول عليه لعقار استثماري -بشكل جوهري- لغرض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب ازدواجية احتساب الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول والتزامات منفصلة كما هو موضح في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة بين التقويم الذي تم الحصول عليه والتقويم المعدل الذي تم تضمينه في القوائم المالية، وأن تظهر بشكل منفصل المبلغ المجمع لأية التزامات مثبتة لعقود الإيجار تكون قد تمت إعادة إضافتها، و أية تعديلات مهمة أخرى.

٧٨ في الحالات الاستثنائية المشار إليها في الفقرة ٥٣، عندما تقوم المنشأة بقياس عقار استثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، فإن المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة ٧٦ يجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بذلك العقار الاستثماري بشكل منفصل عن المبالغ المتعلقة بالعقارات الاستثمارية الأخرى. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) وصف للعقار الاستثماري؛

(ب) توضيح لأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) إذا كان ذلك ممكناً، مدى التقديرات التي من المرجح بدرجة عالية أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛

(د) عند استبعاد عقار استثماري غير مسجل بالقيمة العادلة:

(١) حقيقة أن المنشأة قد استبعدت عقاراً استثمارياً غير مسجل بالقيمة العادلة؛

(٢) المبلغ الدفتري لذلك العقار الاستثماري في وقت البيع؛

(٣) مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته.

نموذج التكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٥، يجب على المنشأة التي تطبق نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥٦ أن تفصح عمّا يلي:

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة؛

(ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛

(ج) إجمالي المبلغ الدفتري والإهلاك المتراكم (مُضافاً إليه خسائر الهبوط المتراكمة) في بداية الفترة ونهايتها؛

(د) مطابقة للمبلغ الدفتري للعقار الاستثماري في بداية الفترة ونهايتها، بحيث تُظهر ما يلي:

(١) الإضافات، بحيث تفصح بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء وتلك الناتجة عن نفقات لاحقة تم إثباتها على أنها أصل؛

(٢) الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع أعمال؛

(٣) الأصول التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع أو التي تم إدراجها ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ والاستبعادات الأخرى؛

(٤) الإهلاك؛

(٥) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها، ومبلغ خسائر الهبوط التي تم عكسها، خلال الفترة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦؛

(٦) صافي فروقات أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير؛

(٧) التحويلات إلى ومن صنفي المخزون والعقار الذي يشغله المالك؛

(٨) التغييرات الأخرى.

(هـ) القيمة العادلة للعقار الاستثماري. وفي الحالات الاستثنائية الموضحة في الفقرة ٥٣، عندما لا تستطيع المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليها أن تفصح عمّا يلي:

(١) وصف للعقار الاستثماري؛

(٢) توضيح لأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(٣) إذا كان ذلك ممكناً؛ مدى التقديرات التي من المرجح بدرجة عالية أن تقع ضمنها القيمة العادلة.

أحكام التحول

نموذج القيمة العادلة

٨٠ يجب على المنشأة، التي طبقت سابقاً المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ (٢٠٠٠) وتختار للمرة الأولى أن تصنف وتحاسب عن بعض أو جميع الحصص العقارية المؤهلة المُحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلي على أنها عقار استثماري، أن تثبت أثر ذلك الاختيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة للفترة التي يتم فيها الاختيار لأول مرة. وإضافة لذلك:

(أ) إذا كانت المنشأة قد قامت سابقاً بالإفصاح للعموم (في القوائم المالية أو بطريقة أخرى) عن القيمة العادلة لتلك الحصص العقارية في فترات سابقة (مقيسة على أساس يستوفي تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣)، فإن المنشأة تُشجَّع، ولكن دون إلزام، على أن:

(١) تعدل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأسبق فترة معروضة أُفصح لها عن مثل تلك القيمة العادلة للعموم؛

(٢) تعيد عرض معلومات المقارنة لتلك الفترات؛

(ب) إذا لم تكن المنشأة قد قامت سابقاً بالإفصاح للعموم عن المعلومات الموضحة في البند (أ)، فلا يجوز لها أن تعيد عرض معلومات المقارنة ويجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك التي يتطلبها المعيار الدولي للمحاسبة ٨. حيث يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٨ أن يتم إعادة عرض معلومات المقارنة ما لم يكن من غير الممكن عملياً إعادة مثل هذا العرض.

٨٢ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار للمرة الأولى، فإن تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة يشمل إعادة تصنيف أي مبلغ محتفظ به في فائض إعادة التقويم للعقار الاستثماري.

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٨ على أي تغيير في السياسات المحاسبية يتم إجراؤه عندما تطبق المنشأة هذا المعيار لأول مرة وتختار استخدام نموذج التكلفة. ويشمل أثر التغيير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أي مبلغ محتفظ به في فائض إعادة التقويم للعقار الاستثماري.

٨٤ **يجب أن تُطبَّق بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية فقط متطلباتُ الفقرات ٢٧-٢٩ التي تتعلق بالقياس الأولي للعقار الاستثماري الذي يتم اقتناؤه في معاملة لتبادل الأصول.**

تجميع الأعمال

٨٤أ **أضافت "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١-٢٠١٣"، الصادرة في ديسمبر٢٠١٣، الفقرة ١٤أ وعنو اناً قبل الفقرة ٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي لعمليات اقتناء العقارات الاستثمارية وذلك من بداية أول فترة تطبق لها ذلك التعديل. وبالتالي، فإنه لا يجوز تعديل المحاسبة عن عمليات اقتناء العقارات الاستثمارية التي تمت في الفترات السابقة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجوز للمنشأة أن تختار تطبيق التعديل على عمليات فردية من عمليات اقتناء العقارات الاستثمارية التي تكون قد حدثت قبل بداية أول فترة سنوية تقع في تاريخ السريان أو بعده فقط إذا كانت المعلومات اللازمة لتطبيق التعديل على تلك المعاملات السابقة متاحة للمنشأة.**

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

٨٤ب **يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، والتعديلات المتعلقة به على هذا المعيار، لأول مرة أن تطبق متطلبات التحول الواردة في الملحق ج من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على عقاراتها الاستثمارية المحتفظ بها على أنها أصل حق استخدام.**

تحويلات العقارات الاستثمارية

٨٤ج عدل الإصدار "تحويلات العقارات الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٦، الفقرتين ٥٧ و٥٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على التغييرات في الاستخدام التي تحدث في بداية فترة التقرير السنوية، أو بعدها، التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذه التعديلات (تاريخ التطبيق الأولي). وفي تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تعيد تقييم تصنيف العقار المحتفظ به في ذلك التاريخ وتقوم، عند الاقتضاء، بإعادة تصنيف العقار بتطبيق الفقرات ٧-١٤ لتعكس الظروف القائمة في ذلك التاريخ.

٨٤د على الرغم من متطلبات الفقرة ٨٤ج، لا يُسمح للمنشأة أن تطبق التعديلات على الفقرتين ٥٧ و٥٨ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلا إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر.

٨٤هـ إذا قامت المنشأة وفقاً للفقرة ٨٤ج بإعادة تصنيف العقار في تاريخ التطبيق الأولي، فيجب عليها:

(أ) المحاسبة عن إعادة التصنيف بتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٩-٦٤. وعند تطبيقها للفقرات ٥٩-٦٤، يجب عليها:

(١) قراءة أية إشارة إلى تاريخ التغيير في الاستخدام على أنه تاريخ التطبيق الأولي؛

(٢) إثبات أي مبلغ كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرات ٥٩-٦٤ باعتباره تعديلاً على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) الإفصاح عن المبلغ المعاد تصنيفه إلى العقارات الاستثمارية أو منها وفقاً للفقرة ٨٤ج. ويجب على المنشأة أن تفصح عن تلك المبالغ المعاد تصنيفها على أنها جزء من مطابقة المبلغ الدفتري للعقارات الاستثمارية في بداية الفترة ونهايتها حسبما هو مطلوب بموجب الفقرتين ٧٦ و٧٩.

تاريخ السريان

٨٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨٥أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٦٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٨٥ب عدَّلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠٠٨، الفقرات ٨، و٩، و٤٨، و٥٣، و٥٤ و٥٧، وحذفت الفقرة ٢٢، وأضافت الفقرتين ٥٣أ و٥٣ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمَح للمنشأة بأن تطبق التعديلات على العقارات الاستثمارية قيد الإنشاء ابتداءً من أي تاريخ قبل ١ يناير ٢٠٠٩ شريطة أن يكون قد تم قياس القيم العادلة للعقارات الاستثمارية قيد الإنشاء في تلك التواريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق في نفس الوقت التعديلات على الفقرتين ٥ و٨١هـ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات".

٨٥ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٥، وعدَّل الفقرات ٢٦، و٢٩، و٣٢، و٤٠، و٤٨، و٥٣، و٥٣ب، و٧٨-٨٠، و٨٥ب، وحذف الفقرات ٣٦-٣٩، و٤٢-٤٧، و٤٩، و٥١ و٧٥(د). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٨٥د أضافت "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١-٢٠١٣"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، عناوين قبل الفقرة ٦ وبعد الفقرة ٨٤ وأضافت الفقرتين ١٤أ و٨٤أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨٥هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٣(ب)، و٩، و٦٧، و٧٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٨٥و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ عن طريق تعريف العقار الاستثماري ليشمل كلاً من العقار الاستثماري المملوك والعقار الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام. وعدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الفقرات ٥، و٧، و٨، و٩، و١٦، و٢٠، و٣٠، و٤١، و٥٠، و٥٣، و٥٣أ، و٥٤، و٥٦، و٦٠، و٦١، و٦٢، و٦٧، و٦٩، و٧٤، و٧٥، و٧٧، و٧٨ وأضاف الفقرات ١٩أ، و٢٩أ، و٤٠أ، و٨٤ب والعناوين المرتبطة بها وحذف الفقرات ٣، و٦، و٢٥، و٢٦، و٣٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٨٥ز عدل الإصدار "تحويلات العقارات الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠)، الصادر في ديسمبر ٢٠١٦، الفقرتين ٥٧ و٥٨، وأضاف الفقرات ٨٤ج-٨٤هـ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨٥ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٣٢ب. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ (٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية" (الصادر في عام ٢٠٠٠).

المعيار الدولي للمحاسبة ٤١
"الزراعة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

تعديلات عامة:

تعديل الأمثلة:

تعدل الأمثلة المخالفة للشريعة بأمثلة مناسبة عند ورودها في أي فقرة من فقرات المعيار (الفقرات ٣، ٤)، فعلى سبيل المثال في الفقرة ٤، يتم استخدام مثال الأبقار ومنتجاتها بدلاً من الخنازير ومنتجاتها، ومثال عصير العنب، بدلاً من الخمر.

المعيار الدولي للمحاسبة ٤١

الزراعة

الهدف

هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الأمور الآتية عندما تكون متعلقة بالنشاط الزراعي:**

(أ) **الأصول الحيوية، باستثناء النباتات المثمرة؛**

(ب) **المنتج الزراعي عند الحصاد؛**

(ج) **المنح الحكومية المشمولة بالفقرتين ٣٤ و٣٥.**

٢ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" والمعيار الدولي للمحاسبة ٤٠ "العقارات الاستثمارية").

(ب) النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٦). ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة.

(ج) المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية").

(د) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة").

(هـ) أصول حق الاستخدام الناتجة من استئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار").

٣ يُطبَّق هذا المعيار على المنتج الزراعي، وهو المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة، عند الحصاد. وبعدئذٍ، يتم تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" أو أي معيار آخر واجب التطبيق. ومن ثمّ، فإن هذا المعيار لا يتناول تصنيع المنتج الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال، تحويل العنب إلى عصير من قبل أحد مصنعي العصائر الذين قاموا بزراعة العنب. ففي حين أن مثل هذا التصنيع قد يكون امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، والأحداث التي تقع قد تحمل بعض التشابه مع التحول الحيوي، إلا أن مثل هذا التصنيع لا يندرج ضمن تعريف النشاط الزراعي الوارد في هذا المعيار.

٤ يقدم الجدول أدناه أمثلة على الأصول الحيوية والمنتج الزراعي والمنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد:

الأصول الحيوية	المنتج الزراعي	المنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد
الغنم	الصوف	الغزل، السجاد
الأشجار في مزرعة أخشاب	الأشجار المقطوعة	الألواح، ونشارة الخشب
ماشية الألبان	الحليب	الجبن
الأبقار	الذبائح	النقانق، لحم الأبقار المصنع

الأصول الحيوية	المنتج الزراعي	المنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد
نباتات القطن	القطن المحصود	الخيوط والملابس
قصب السكر	القصب المحصود	السكر
نباتات التبغ	الأوراق المقطوفة	التبغ المصنع
شجيرات الشاي	الأوراق المقطوفة	الشاي
كرمات العنب	العنب المقطوف	العصير
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة
نخيل الزيت	الفاكهة المقطوفة	زيت النخيل
أشجار المطاط	عصارة الأشجار المحصودة	منتجات المطاط
بعض النباتات، على سبيل المثال، شجيرات الشاي وكرمات العنب ونخيل الزيت وأشجار المطاط، تستوفي عادة تعريف النبات المثمر وتقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ١٦. ومع ذلك، فإن المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة، على سبيل المثال، أوراق الشاي والعنب وثمرة نخيل الزيت وعصارة الأشجار، يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١.		

التعريفات

التعريفات المتعلقة بالزراعة

٥ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

النشاط الزراعي **هو قيام المنشأة بإدارة التحول الحيوي وحصاد الأصول الحيوية لغرض بيعها أو تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية.**

المنتج الزراعي **هو المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة.**

النبات المثمر **هو نبات حي:**

(أ) يُستخدم في إنتاج أو توريد منتج زراعي؛

(ب) يُتوقع أن يثمر لأكثر من فترة واحدة؛

(ج) توجد احتمالية ضعيفة لبيعه على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية.

الأصل الحيوي **هو حيوان أو نبات حي.**

التحول الحيوي **يشمل عمليات النمو والانتكاس والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في حدوث تغيرات نوعية أو كمية في الأصل الحيوي.**

تكاليف البيع **هي التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل.**

مجموعة *الأصول الحيوية* هي تجميع للحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد **هو فصل المنتج عن الأصل الحيوي أو إنهاء العمليات الحيوية للأصل الحيوي.**

٥أ لا يُعد ما يلي نباتات مثمرة:

(أ) النباتات المزروعة ليتم حصادها على أنها منتج زراعي (على سبيل المثال، أشجار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب)؛

(ب) النباتات المزروعة لإنتاج منتج زراعي عندما تكون هناك احتمالية أقوى من كونها احتمالية ضعيفة بأن المنشأة ستقوم أيضاً بحصد النبات وبيعه على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية (على سبيل المثال، الأشجار التي يتم زراعتها للانتفاع بكل من ثمارها وخشبها)؛

(ج) المحاصيل السنوية (على سبيل المثال، الذرة والقمح).

٥ب عندما لا تعود النباتات المثمرة مستخدمة لإنتاج منتج، فقد يتم قطعها وبيعها على أنها خردة، على سبيل المثال، لتستخدم على أنها حطب. ولا تمنع مبيعات الخردة العرضية تلك النبات من استيفاء تعريف النبات المثمر.

٥ج المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة يُعد أصلاً حيوياً.

٦ يشمل النشاط الزراعي مجموعة متنوعة من الأنشطة؛ على سبيل المثال، تربية الماشية وزراعة الغابات والمحاصيل السنوية أو المعمرة وزراعة البساتين والمزارع، وزراعة الزهور وتربية الأحياء المائية (بما في ذلك تربية الأسماك). وتوجد سمات معينة مشتركة ضمن هذه المجموعة المتنوعة:

(أ) *القدرة على التغير*. الحيوانات والنباتات الحية قادرة على التحول الحيوي؛

(ب) *إدارة التغير*. تسهّل الإدارة التحول الحيوي عن طريق تعزيز، أو على الأقل تثبيت، الظروف اللازمة لحدوث العملية (على سبيل المثال، مستويات المغذيات والنداوة ودرجة الحرارة والخصوبة والضوء). وتميز مثل هذه الإدارة النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى. فعلى سبيل المثال، لا يُعد الحصاد من مصادر لا تتم إدارتها (مثل صيد الأسماك في المحيطات أو قطع الأشجار في الغابات) نشاطاً زراعياً؛

(ج) *قياس التغير*. يتم قياس ومتابعة التغير في النوعية (على سبيل المثال، الميزَة الوراثية والكثافة والنضج والغلاف الدهني والمحتوى البروتيني وقوة الألياف) أو الكمية (على سبيل المثال، النسل والوزن والمتر المكعب وطول الألياف أو قطرها وعدد البراعم) الذي يحدثه التحول الحيوي أو الحصاد، كمهمة إدارية روتينية.

٧ ينتج عن التحول الحيوي الأنواع الآتية من النتائج:

(أ) تغيرات في الأصل من خلال (١) النمو (زيادة في كمية حيوان أو نبات أو تحسن في نوعيته)، أو (٢) الانتكاس (انخفاض في كمية حيوان أو نبات أو تردي في نوعيته)، أو (٣) التكاثر (إنتاج حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ أو

(ب) إنتاج منتج زراعي مثل عصارة الأشجار وأوراق الشاي والصوف والحليب.

تعريفات عامة

٨ **تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:**

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به في قائمة المركز المالي.**

القيمة العادلة **هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة")**

المنح الحكومية **هي المنح الحكومية الوارد تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠.**

٩ [حُذفت]

الإثبات والقياس

١٠ **يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً حيوياً أو منتجاً زراعياً فقط عندما:**

(أ) تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل؛

(ج) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١١ في النشاط الزراعي، يمكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، عن طريق الملكية القانونية للماشية ووسم الماشية أو تعليمها بأية صورة أخرى عند اقتنائها أو ولادتها أو فطامها. ويتم تقييم المنافع المستقبلية عادةً عن طريق قياس الصفات العضوية المهمة.

١٢ **يجب قياس الأصل الحيوي، عند الإثبات الأولي وفي نهاية كل فترة تقرير، بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، باستثناء الحالة الموضحة في الفقرة ٣٠ حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.**

١٣ **يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند الحصاد. ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" أو أي معيار آخر واجب التطبيق.**

١٤ [حُذفت]

١٥ يمكن تيسير قياس القيمة العادلة لأصل حيوي أو منتج زراعي عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتجات الزراعية وفقاً للصفات المهمة، على سبيل المثال، وفقاً للعمر أو النوعية. وتختار المنشأة الصفات التي تقابل الصفات المستخدمة في السوق على أنها أساس للتسعير.

١٦ تبرم المنشآت غالباً عقوداً لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي. ولا تُعد الأسعار التعاقدية مناسبة بالضرورة عند قياس القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التي قد يدخل في ظلها المشترون والبائعون المشاركون في السوق في معاملة. ونتيجةً لذلك، لا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي بسبب وجود عقد. وفي بعض الحالات، قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعي عقداً غير مجدٍ، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ على العقود غير المجدية.

١٧–٢١ [حُذفت]

٢٢ لا تُدرج المنشأة أي تدفقات نقدية لتمويل الأصول أو إعادة إنشاء الأصول الحيوية بعد الحصاد (على سبيل المثال، تكلفة إعادة زرع الأشجار بعد الحصاد في مزرعة حرجية).

٢٣ [حُذفت]

٢٤ قد تقارب التكلفة في بعض الأحيان القيمة العادلة، وخصوصاً عندما:

(أ) يكون قد حدث تحول حيوي طفيف منذ تكبد التكلفة الأولية (على سبيل المثال، الشتلات التي زُرعت قبل نهاية فترة التقرير مباشرة أو الماشية المقتناة حديثاً)؛ أو

(ب) لا يُتوقع أن يكون تأثير التحول الحيوي على السعر ذا أهمية نسبية (على سبيل المثال، النمو الأولي في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة صنوبر).

٢٥ تكون الأصول الحيوية غالباً ملتحمة عضوياً بالأرض (على سبيل المثال، الأشجار في مزرعة حرجية). وقد لا تكون هناك سوق منفصلة للأصول الحيوية التي تكون ملتحمة بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المتحدة كحزمة واحدة، أي الأصول الحيوية، والأرض البكر، والتحسينات على الأرض. ويمكن للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بالأصول المتحدة لتقيس القيمة العادلة للأصول الحيوية. فعلى سبيل المثال، يمكن طرح القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المتحدة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

المكاسب والخسائر

٢٦ **يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي للأصل الحيوي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والناشئة عن تغير في القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع، ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.**

٢٧ قد تنشأ خسارة عند الإثبات الأولي للأصل الحيوي، لأن تكاليف البيع يتم طرحها عند تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع. وقد ينشأ مكسب عند الإثبات الأولي لأصل حيوي، مثلاً عند ولادة عجل.

٢٨ **يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي للمنتج الزراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.**

٢٩ قد ينشأ المكسب أو الخسارة عند الإثبات الأولي للمنتج الزراعي نتيجةً للحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٣٠ **يوجد افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الحيوي بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، يمكن دحض ذلك الافتراض فقط عند الإثبات الأولي للأصل الحيوي الذي لا تتوفر له أسعار سوق معلنة والذي يُحدَّد أن القياسات البديلة لقيمته العادلة لا يمكن الاعتماد عليها على الإطلاق. وفي مثل هذه الحالة، يجب قياس ذلك الأصل الحيوي بتكلفته مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأية خسائر هبوط متراكمة. وفور أن تصبح القيمة العادلة لمثل ذلك الأصل الحيوي من الممكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، يجب على المنشأة أن تقيسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وفور استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول لضوابط تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (أو إدراجه ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، يُفترض عندئذٍ أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.**

٣١ يمكن دحض الافتراض الوارد في الفقرة ٣٠ فقط عند الإثبات الأولي. وتستمر المنشأة التي قامت في السابق بقياس أصل حيوي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في قياس الأصل الحيوي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إلى حين استبعاده.

٣٢ في جميع الحالات، تقيس المنشأة المنتج الزراعي عند الحصاد بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ويعكس هذا المعيار وجهة النظر القائلة بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعي عند الحصاد يمكن دائماً قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٣٣ لتحديد التكلفة والإهلاك المتراكم وخسائر الهبوط المتراكمة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعيار الدولي للمحاسبة ٢، والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦، والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

المنح الحكومية

٣٤ **يجب إثبات المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة التحصيل.**

٣٥ **إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي معين، فإن المنشأة يجب عليها إثبات المنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما يتم استيفاء الشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.**

٣٦ تتنوع أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب منحة من المنشأة أن تعمل بالزراعة في موقع بعينه لمدة خمس سنوات وتتطلب من المنشأة أن ترد كامل المنحة إذا عملت بالزراعة لمدة أقل من خمس سنوات. ففي هذه الحالة، لا يتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة إلا بعد مرور السنوات الخمس. وبالرغم من ذلك، إذا كانت شروط المنحة تسمح بالإبقاء على جزء منها وفقاً للوقت الذي انقضى، فإن المنشأة تُثبت ذلك الجزء ضمن الربح أو الخسارة مع مرور الوقت.

٣٧ ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل حيوي مقيس بتكلفته مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأية خسائر هبوط متراكمة (انظر الفقرة ٣٠).

٣٨ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠، إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو إذا كانت المنحة الحكومية تتطلب من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي بعينه. وينطبق المعيار الدولي

للمحاسبة ٢٠ فقط على المنحة الحكومية التي تتعلق بأصل حيوي مقيس بتكلفته مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأية خسائر هبوط متراكمة.

الإفصاحات

٣٩ [حُذفت]

عام

٤٠ **يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع المكسب أو الخسارة الناشئ خلال الفترة الحالية عند الإثبات الأولي للأصول الحيوية والمنتجات الزراعية والناشئ عن التغير في القيمة العادلة للأصول الحيوية مطروحاً منها تكاليف البيع.**

٤١ **يجب على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.**

٤٢ يمكن للإفصاح المطلوب بموجب الفقرة ٤١ أن يأخذ شكل وصف سردي أو كمي.

٤٣ تُشجَّع المنشأة على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول الحيوية، مع التمييز بين الأصول الحيوية للاستهلاك والأصول الحيوية للإنتاج أو بين الأصول الحيوية مكتملة النمو والأصول الحيوية في طور النماء، بحسب ما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تفصح عن المبالغ الدفترية للأصول الحيوية للاستهلاك والأصول الحيوية للإنتاج بحسب المجموعة. ويمكن للمنشأة أيضاً أن تقسم تلك المبالغ الدفترية بين الأصول مكتملة النمو والأصول في طور النماء. ويوفر هذا التمييز معلومات قد تكون مفيدة في تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية. وتفصح المنشأة عن أساس إجراء أي تمييز من هذا القبيل.

٤٤ الأصول الحيوية للاستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها على أنها منتج زراعي أو بيعها على أنها أصول حيوية. ومن أمثلة الأصول الحيوية للاستهلاك الماشية المخصصة لغرض إنتاج اللحوم، والماشية المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع، والمحاصيل مثل الذرة والقمح، والمنتج الذي ينمو على النبات المثمر والأشجار التي تتم زراعتها للحصول على الخشب. أمّا الأصول الحيوية للإنتاج فهي تلك التي بخلاف الأصول الحيوية للاستهلاك، على سبيل المثال، الماشية التي يُنتج منها الحليب، وأشجار الفاكهة التي يتم حصاد الفاكهة منها. ولا تُعد الأصول الحيوية للإنتاج منتجاً زراعياً، ولكنها، بدلاً من ذلك، يتم الاحتفاظ بها لإنتاج منتج.

٤٥ يمكن تصنيف الأصول الحيوية إمّا على أنها أصول حيوية مكتملة النمو أو أصولاً حيوية في طور النماء. والأصول الحيوية مكتملة النمو هي تلك التي حققت مواصفات قابلة للحصاد (فيما يخص الأصول الحيوية للاستهلاك) أو القادرة على العيش والاستمرار لمواسم حصاد منتظمة (فيما يخص الأصول الحيوية للإنتاج).

٤٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي في حالة عدم الإفصاح عنه في موضع آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:**

(أ) **طبيعة أنشطتها في كل مجموعة من الأصول الحيوية؛**

(ب) **التقديرات أو المقاييس غير المالية للكميات المادية الخاصة بما يلي:**

(١) **كل مجموعة من الأصول الحيوية للمنشأة في نهاية الفترة؛**

(٢) **محصول المنتج الزراعي خلال الفترة.**

٤٧–٤٨ [حُذفت]

٤٩ **يجب على المنشأة أن تفصح عن:**

(أ) **وجود الأصول الحيوية التي تكون ملكيتها مقيدة، والمبالغ الدفترية لها، والمبالغ الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات؛**

(ب) **مبلغ التعهدات بتطوير أو اقتناء الأصول الحيوية؛**

(ج) **استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.**

٥٠ **يجب على المنشأة أن تعرض مطابقة للتغيرات في المبلغ الدفتري للأصول الحيوية بين بداية الفترة الحالية ونهايتها. ويجب أن تشمل المطابقة:**

(أ) **المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛**

(ب) **الزيادات بسبب المشتريات؛**

(ج) **الانخفاضات التي تُعزى إلى المبيعات والأصول الحيوية المُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنَّفة على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛**

(د) **الانخفاضات بسبب الحصاد؛**

(هـ) **الزيادات الناتجة عن تجميع أعمال؛**

(و) **صافي فروقات أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير؛**

(ز) **التغيرات الأخرى.**

٥١ قد تتغير القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع بسبب كل من التغيرات العضوية والتغيرات السعرية في السوق. ويُعد الإفصاح المنفصل عن التغيرات العضوية والسعرية مفيداً في تقييم أداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية، ولاسيّما عندما تكون هناك دورة إنتاج أطول من سنة واحدة. وفي مثل هذه الحالات، تُشجَّع المنشأة على الإفصاح، بحسب المجموعة أو غير ذلك، عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المُدرج ضمن الربح أو الخسارة بسبب التغيرات العضوية وبسبب التغيرات السعرية. وتقل فائدة هذه المعلومات عادة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (على سبيل المثال، عند تربية الدجاج أو زراعة محاصيل الحبوب).

٥٢ ينتج عن التحول الحيوي عدد من أنواع التغير العضوي —النمو والانتكاس والإنتاج والتكاثر، وكل منها قابل للرصد والقياس. ولكل من تلك التغيرات العضوية علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية. ويُعد أي تغير في القيمة العادلة لأصل حيوي بسبب الحصاد تغيراً عضوياً أيضاً.

٥٣ يكون النشاط الزراعي غالباً عرضة لمخاطر المناخ والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وفي حالة وقوع حدث ينشأ عنه بند دخل أو مصروف ذو أهمية نسبية، فيتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك البند وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية". ومن أمثلة مثل هذا الحدث تفشي مرض خطير والفيضانات والجفاف أو الصقيع الشديد وانتشار الحشرات.

إفصاحات إضافية عن الأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٥٤ **إذا كانت المنشأة تقيس الأصول الحيوية بتكلفتها مطروحاً منها أي إهلاك متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة (انظر الفقرة ٣٠) في نهاية الفترة، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لمثل هذه الأصول الحيوية:**

(أ) **وصف للأصول الحيوية؛**

(ب) **توضيح لأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛**

(ج) **إن أمكن، مدى التقديرات التي من المرجح بدرجة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛**

(د) **طريقة الإهلاك المستخدمة؛**

(هـ) **الأعمار الانتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛**

(و) **إجمالي المبلغ الدفتري والإهلاك المتراكم (مجموعاً مع خسائر الهبوط المتراكمة) في بداية الفترة ونهايتها.**

٥٥ **إذا قامت المنشأة، خلال الفترة الحالية، بقياس أصول حيوية بتكلفتها مطروحاً منها أي إهلاك متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة (انظر الفقرة ٣٠)، فيجب على المنشأة أن تفصح عن أي مكسب أو خسارة مثبتة عند استبعاد مثل هذه الأصول الحيوية ويجب أن**

تفصح المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة ٥٠ عن المبالغ المتعلقة بمثل هذه الأصول الحيوية بشكل منفصل. وإضافة لذلك، يجب أن تتضمن المطابقة المبالغ الآتية المُدرجة ضمن الربح أو الخسارة فيما يتعلق بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر الهبوط؛

(ب) عكوسات خسائر الهبوط؛

(ج) الإهلاك.

٥٦ **إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول الحيوية التي قيست سابقاً بتكلفتها مطروحاً منها أي إهلاك متراكم و أية خسائر هبوط متراكمة قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها خلال الفترة الحالية، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لتلك الأصول الحيوية:**

(أ) وصف للأصول الحيوية؛

(ب) توضيح للأسباب التي جعلت القيمة العادلة قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) أثر التغيير.

المنح الحكومية

٥٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يشمله هذا المعيار:**

(أ) طبيعة المنح الحكومية المُثبتة في القوائم المالية، ومداها؛

(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية؛

(ج) الانخفاض الكبير المتوقع في مستوى المنح الحكومية.

تاريخ السريان والتحول

٥٨ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترات تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٣، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٩ لا يضع هذا المعيار أي أحكام تحول محددة. وتتم المحاسبة عن تطبيق هذا المعيار لأول مرة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٦٠ عُدِّلت الفقرات ٥، و٦، و١٧، و٢٠، و٢١ وحُذِفت الفقرة ١٤ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦١ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٨، و١٥، و١٦، و٢٥، و٣٠ وحذف الفقرات ٩، و١٧-٢١، و٢٣، و٤٧، و٤٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٦٢ عدَّل الإصدار "الزراعة: النباتات المثمرة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٤١)، الصادر في يونيو ٢٠١٤، الفقرات ١ – ٥، و٨، و٢٤، و٤٤ وأضاف الفقرات ٥أ – ٥ج و٦٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

٦٣ في فترة التقرير التي يتم فيها تطبيق الإصدار "الزراعة: النباتات المثمرة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٤١) لأول مرة، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ للفترة الحالية. ومع ذلك، يجب على المنشأة أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ لكل فترة سابقة معروضة.

٦٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٢. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٦٥ عدَّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٨-٢٠٢٠"، الصادرة في مايو ٢٠٢٠، الفقرة ٢٢. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على عمليات قياس القيمة العادلة التي تتم في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٢. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١
"التغيرات في التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١ "التغيرات في التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١

التغيرات في التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".
- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (المعدل في ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

١ تتحمل العديد من المنشآت واجبات بتفكيك وإزالة بنود العقارات والآلات والمعدات وإعادتها إلى حالتها الأصلية. وفي هذا التفسير يُشار إلى هذه الواجبات على أنها "الالتزامات بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة". وبموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٦، تشمل تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يقع فيه البند إلى حالته الأصلية، وتتحمل المنشأة الواجب المتعلق بتلك الأمور إمّا عندما يتم اقتناء البند أو نتيجةً لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ويحتوي المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ على متطلبات بشأن كيفية قياس الالتزامات بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن كيفية المحاسبة عن آثار التغيرات في قياس التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة القائمة.

النطاق

٢ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أي التزام قائم بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو أي التزام مشابه قائم يكون في آن واحد:

(أ) قد تم إثباته على أنه جزء من تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو جزء من تكلفة أصل حق الاستخدام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦؛

(ب) قد تم إثباته على أنه التزام وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

فعلى سبيل المثال، قد يوجد التزام بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه، مقابل تفكيك آلات أو إصلاح الأضرار البيئية في الصناعات الاستخراجية أو إزالة معدات.

الإشكال

٣ يتناول التفسير الكيفية التي ينبغي أن تتم المحاسبة بها عن أثر الأحداث الآتية التي تغير قياس التزام قائم بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه قائم:

(أ) حدوث تغير في التدفق الخارج المقدر لموارد تنطوي على منافع اقتصادية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية) والمطلوب لتسوية الواجب؛

(ب) حدوث تغير في معدل الخصم الحالي المستند إلى السوق حسب التعريف الوارد في الفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ (يشمل ذلك التغيرات في القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام)؛

(ج) حدوث زيادة تعكس مرور الوقت (يُشار إليها أيضاً بلفظ تجزئة الخصم).

الإجماع

٤ يجب أن تتم المحاسبة، وفقاً للفقرات ٥ – ٧ أدناه، عن التغيرات في قياس التزام قائم بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية وأي التزام مشابه قائم ينتج عن التغيرات في التوقيت أو المبلغ المُقدر للتدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية والمطلوب لتسوية الواجب، أو عن التغير في معدل الخصم.

٥ في حالة قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج التكلفة:

(أ) مع مراعاة الفقرة (ب)، يجب إضافة التغيرات في الالتزام إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة، أو طرحها منه، في الفترة الحالية.

(ب) لا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم طرحه من تكلفة الأصل مبلغه الدفتري. وإذا تجاوز الانخفاض في الالتزام المبلغ الدفتري للأصل، فإن الزيادة يجب إثباتها مباشرة ضمن الربح أو الخسارة.

(ج) إذا نتج عن التعديل إضافة إلى تكلفة الأصل، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هذا يُعد مؤشراً على احتمال أن المبلغ الدفتري الجديد للأصل قد لا يكون من الممكن استرداده بشكل كامل. وإذا صح ذلك، فيجب على المنشأة اختبار الأصل لتحديد الهبوط في قيمته عن طريق تقدير المبلغ الممكن استرداده منه، ويجب عليها المحاسبة عن أية خسارة هبوط وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦.

٦ في حالة قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج إعادة التقويم:

(أ) فإن التغيرات في الالتزام تعدِّل فائض أو عجز إعادة التقويم الذي تم إثباته سابقاً على ذلك الأصل، بحيث:

(١) أن أي انخفاض في الالتزام يجب (مع مراعاة الفقرة (ب)) إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر ويجب أن يؤدي إلى زيادة فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية، باستثناء أنه يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس به عجز إعادة تقويم على الأصل تم إثباته سابقاً ضمن الربح أو الخسارة؛

(٢) أن أية زيادة في الالتزام يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء أنه يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر ويجب أن تؤدي إلى تخفيض فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية بقدر أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقويم فيما يتعلق بذلك الأصل.

(ب) في حالة وجود انخفاض في الالتزام يتجاوز المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو كان قد تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، فإن الزيادة يجب إثباتها مباشرة ضمن الربح أو الخسارة.

(ج) يُعد التغير في الالتزام مؤشراً على احتمال أن الأصل ربما يتعين إعادة تقويمه لضمان أن المبلغ الدفتري لا يختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي كان سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. ويجب أخذ أي إعادة تقويم من هذا القبيل في الحسبان عند تحديد المبالغ التي سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر بموجب البند (أ). وإذا كان من الضروري إجراء إعادة تقويم، فإن جميع أصول تلك الفئة يجب إعادة تقويمها.

(د) يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١ الإفصاح ضمن قائمة الدخل الشامل عن كل مكون لدخل أو مصروف شامل آخر. وللالتزام بهذا المتطلب، فإن التغير في فائض إعادة التقويم الناشئ عن تغير في الالتزام يجب تحديده والإفصاح عنه بشكل منفصل على هذا النحو.

٧ يتم إهلاك مبلغ الأصل المعدل القابل للإهلاك على مدى عمره الإنتاجي. لذلك، عندما يبلغ الأصل ذو العلاقة نهاية عمره الإنتاجي، فإن جميع التغيرات اللاحقة في الالتزام يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة حال حدوثها. وينطبق هذا في ظل كل من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقويم.

٨ يجب إثبات التجزئة الدورية للخصم ضمن الربح أو الخسارة على أنها تكلفة تمويل حال حدوثها. وغير مسموح بالرسملة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣.

تاريخ السريان

٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٤، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٩ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الصادر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٢. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التحول

١٠ تجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".[١]

١ إذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب على المنشأة اتباع متطلبات الإصدار السابق من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، الذي كان بعنوان "صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية"، ما لم تكن المنشأة تطبق النسخة المنقحة من ذلك المعيار لتلك الفترة الأسبق.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢
"أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المُنقح في ٢٠٠٣)[١]

الخلفية

١ يتم تأسيس المنشآت التعاونية وما شابهها من قبل مجموعات من الأشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة. وتعرِّف القوانين الوطنية في العادة المنشآت التعاونية على أنها مسعى اجتماعي لتعزيز التقدم الاقتصادي لأعضائها عن طريق عملية تجارية مشتركة (مبدأ المساعدة الذاتية). وغالباً ما توصف حصص الأعضاء في المنشأة التعاونية بأنها أسهم الأعضاء أو وحداتهم أو ما شابه، ويُشار إليها أدناه بلفظ "أسهم الأعضاء".

٢ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ مبادئ لتصنيف الأدوات المالية على أنها التزامات مالية أو حقوق ملكية. وعلى وجه الخصوص، تنطبق تلك المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للرد التي تسمح لحاملها برد تلك الأدوات إلى المُصدر مقابل نقد أو أداة مالية أخرى. ومن الصعب تطبيق تلك المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة. وقد طلب بعض ذوي الاهتمام بإصدارات مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المساعدة في فهم كيفية تطبيق مبادئ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المشابهة التي لها سمات معينة، والحالات التي تؤثر فيها تلك السمات على تصنيفها على أنها التزامات أو حقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، بما في ذلك الأدوات المالية المُصدرة لأعضاء المنشآت التعاونية والتي تدل على حصة ملكية الأعضاء في المنشأة. ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي سيتم، أو قد يتم، تسويتها بأدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها.

الإشكال

٤ العديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء، لها خصائص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في توزيعات الأرباح. وتمنح بعض الأدوات المالية حاملها الحق في طلب الاسترداد مقابل نقد أو أصل مالي آخر، ولكنها قد تتضمن أو قد تخضع لقيود بشأن ما إذا كانت الأدوات المالية سيتم استردادها. فكيف ينبغي تقويم شروط الاسترداد تلك عند تحديد ما إذا كانت الأدوات المالية ينبغي تصنيفها على أنها التزامات أو حقوق ملكية؟

---

[١] في أغسطس ٢٠٠٥، تم تعديل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". وفي فبراير ٢٠٠٨، عدل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ حيث طالب بتصنيف الأدوات على أنها حقوق ملكية إذا كان لتلك الأدوات جميع السمات، وإذا كانت تستوفي جميع الشروط، الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

الإجماع

٥ لا يتطلب الحق التعاقدي لحامل الأداة المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الاسترداد، في حد ذاته، تصنيف الأداة المالية على أنها التزام مالي. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع شروط وأحكام الأداة المالية عند تحديد تصنيفها على أنها التزام مالي أو حقوق ملكية. وتتضمن تلك الشروط والأحكام الأنظمة واللوائح المحلية ذات الصلة السارية، وعقد تأسيس المنشأة المعمول به والساري، في تاريخ التصنيف، ولكنها لا تتضمن التعديلات المستقبلية المتوقعة على تلك الأنظمة أو اللوائح أو عقود التأسيس.

٦ أسهم الأعضاء التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الاسترداد تُعد حقوق ملكية إذا توفر أحد الشرطين الموضحين في الفقرتين ٧ و٨ أو إذا كان لأسهم الأعضاء جميع السمات، وكانت تستوفي جميع الشروط، الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. والودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية وحسابات الودائع والعقود المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء على أنهم عملاء، تعد التزامات مالية على المنشأة.

٧ تعد أسهم الأعضاء حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حق غير مشروط لرفض استرداد أسهم الأعضاء.

٨ يمكن أن تفرض الأنظمة أو اللوائح المحلية أو عقود التأسيس المعمول بها أنواعاً عديدة من المحظورات على استرداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال، محظورات غير مشروطة أو محظورات تستند إلى ضوابط السيولة. فإذا كان الاسترداد محظوراً دون شرط بموجب نظام أو لائحة محلية أو عقد تأسيس المنشأة المعمول به، فإن أسهم الأعضاء تُعد حقوق ملكية. ولكن المحظورات المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح المحلية أو في عقود تأسيس المنشآت المعمول بها والتي تحظر الاسترداد فقط إذا تم استيفاء (أو لم يتم استيفاء) شروط –مثل قيود السيولة– لا تؤدي إلى اعتبار أن أسهم الأعضاء تُعد حقوق ملكية.

٩ قد يكون الحظر غير المشروط مطلقاً، بأن تكون جميع الاستردادات محظورة. وقد يكون الحظر غير المشروط جزئياً، بأن يحظر استرداد أسهم الأعضاء إذا كان الاسترداد سيتسبب في انخفاض عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى ما دون مستوى معين. وتُعد أسهم الأعضاء الزائدة عن الاسترداد المحظور التزامات، ما لم يكن للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد كما هو موضح في الفقرة ٧ أو ما لم تكن أسهم الأعضاء تتوفر فيها جميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وفي بعض الحالات، قد يتغير من وقت لآخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لحظر الاسترداد. ويؤدي مثل هذا التغير في حظر الاسترداد إلى تحويل ما بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية.

١٠ يجب على المنشأة عند الإثبات الأولي قياس التزامها المالي مقابل الاسترداد بالقيمة العادلة. وفي حالة أسهم الأعضاء التي لها سمة الاسترداد، تقيس المنشأة القيمة العادلة للالتزام المالي مقابل الاسترداد بما لا يقل عن أقصى مبلغ مستحق السداد بموجب أحكام الاسترداد الواردة في عقد تأسيس المنشأة المعمول به أو النظام المنطبق، مخصوماً من أول تاريخ يمكن فيه المطالبة بدفع المبلغ (انظر المثال ٣).

١١ وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، فإن التوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية يتم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية. والفائدة وتوزيعات الأرباح والعوائد الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية التي يتم تصنيفها على أنها التزامات مالية تُعد مصروفات، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك المبالغ المدفوعة يتم توصيفها نظامياً على أنها توزيعات أرباح أو فائدة أو غير ذلك.

١٢ يقدم الملحق، الذي يُعد جزءاً لا يتجزأ من الإجماع، أمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في حظر الاسترداد إلى تحويل ما بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكلٍ منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ السريان

١٤ تاريخ السريان ومتطلبات التحول لهذا التفسير هي نفسها التي للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ (المنقح في ٢٠٠٣). ويجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي.

١٤أ يجب على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٦ و٩ وأ١ وأ١٢ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في فبراير ٢٠٠٨، لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٦ و٩ وأ١ وأ١٢ لتلك الفترة الأسبق.

١٥ [حذفت]

١٦ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة أ٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٧ عدلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة ١١. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ كجزء من "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١" (الصادرة في مايو ٢٠١٢) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ١١ لتلك الفترة الأسبق.

١٨ [حُذفت]

١٩ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرتين أ٨ وأ١٠ وحذف الفقرتين ١٥ و١٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الملحق
أمثلة على تطبيق الإجماع

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير

أ١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة لتطبيق إجماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي. ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة؛ ومن المحتمل وجود أنماط واقعية أخرى. ويفترض كل مثال أنه لا توجد شروط أخرى بخلاف تلك الواردة في وقائع المثال تتطلب تصنيف الأداة المالية على أنها التزام مالي وأن الأداة المالية لا تتوفر فيها جميع السمات أو لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

الحق غير المشروط في رفض الاسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الوقائع

أ٢ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن تتم الاستردادات بمحض اختيار المنشأة. ولا يقدم عقد التأسيس مزيداً من التفصيل ولا يذكر قيداً على ذلك الاختيار. ولم ترفض المنشأة أبداً، على مدار تاريخها، استرداد أسهم الأعضاء، على الرغم من أن المجلس الحاكم لديه الحق في القيام بذلك.

التصنيف

أ٣ للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد، وتُعد أسهم الأعضاء حقوق ملكية. ويضع المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ مبادئ للتصنيف تستند إلى شروط الأداة المالية ويشير إلى أن وجود سوابق للمدفوعات الاختيارية، أو نية للقيام بها، لا يستدعي تصنيف الأسهم على أنها التزام. وتنص فقرة إرشادات التطبيق ٢٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على ما يلي:

> عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، يتم تحديد التصنيف المناسب عن طريق الحقوق الأخرى الملحقة بها. ويستند التصنيف إلى تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفي الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواءً التراكمية أو غير التراكمية، خاضعة لاختيار المُصدر، فإن الأسهم تكون أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي بالآتي، على سبيل المثال:
>
> (أ) وجود توزيعات تم إجراؤها في السابق؛ أو
>
> (ب) وجود نية لإجراء توزيعات في المستقبل؛ أو
>
> (ج) الأثر السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمُصدِر في حال عدم إجراء توزيعات (بسبب وجود قيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة)؛ أو
>
> (د) مبلغ احتياطيات المُصدر؛ أو
>
> (هـ) توقعات المُصدر لربح أو خسارة الفترة؛ أو
>
> (و) قدرة أو عدم قدرة المُصدر على التأثير على مبلغ ربحه أو خسارته للفترة.

مثال ٢

الوقائع

أ٤ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن الاستردادات تتم بمحض اختيار المنشأة. ولكن عقد التأسيس ينص أيضاً على الموافقة على طلب الاسترداد تلقائياً إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على أداء المدفوعات دون مخالفة اللوائح المحلية المتعلقة بالسيولة أو الاحتياطيات.

التصنيف

أ٥ ليس للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد وأسهم الأعضاء تُعد التزاماً مالياً. وتستند القيود الموضحة أعلاه إلى قدرة المنشأة على تسوية التزامها. وهي تقيد الاستردادات فقط في حال عدم الوفاء بمتطلبات السيولة أو الاحتياطي، ثم إلى حين الوفاء بتلك المتطلبات. وعليه، فوفقا للمبادئ المحددة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، فإن هذه القيود لا ينتج عنها تصنيف الاداة المالية على أنها حقوق ملكية. وتنص فقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على ما يلي:

> يمكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، فإن المُصدِر يقوم بتقييم الحقوق المعينة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تحظى بالخصائص الأساسية للالتزام المالي. فعلى سبيل المثال، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامله، يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر عليه واجب بنقل أصول مالية إلى حامل السهم. *واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالواجب الذي يقضي باسترداد سهم ممتاز عندما يكون مطالباً تعاقديا بفعل ذلك، سواءً بسبب نقص الأموال أو وجود قيد نظامي أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا ينفي وجود الواجب.* [الخط المائل مضاف للتوكيد]

حظر الاسترداد (الفقرتان ٨ و٩)

مثال ٣

الوقائع

أ٦ أصدرت منشأة تعاونية أسهماً إلى أعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي:

(أ) في ١ يناير ٢٠×١، ١٠٠٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة للسهم (١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) في ١ يناير٢٠×٢، ١٠٠٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم (٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة إضافية، وبذلك يكون الإجمالي مقابل الأسهم المُصدرة ٣٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي أصدرت به.

أ٧ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن الاستردادات التراكمية لا يمكن أن تتجاوز ٢٠ بالمائة من أعلى عدد لأسهم أعضائها القائمة في أي وقت. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، كان للمنشاة ٢٠٠٠٠٠ سهم قائم، وهو أعلى عدد لأسهم الأعضاء القائمة في أي وقت ولم يتم استرداد أي أسهم في السابق. وفي ١ يناير ٢٠×٣، قامت المنشأة بتعديل عقد تأسيسها المعمول به ورفعت مستوى الاستردادات التراكمية المسموح به إلى ٢٥ بالمائة من أعلى عدد لأسهم اعضائها القائمة في أي وقت.

التصنيف

قبل تعديل عقد التأسيس المعمول به

أ٨ تُعد أسهم الأعضاء التي تفوق الحظر المفروض على الاسترداد التزامات مالية. وتقيس المنشأة التعاونية هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي. ولأن هذه الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب، فإن المنشأة التعاونية تقيس القيمة العادلة لمثل تلك الالتزامات المالية

وفقاً للفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣: "لا تقل القيمة العادلة لالتزام مالي بميزة تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب...". وبناءً عليه، فإن المنشأة التعاونية تصنف الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد على أنه التزامات مالية.

أ٩ في ١ يناير ٢٠×١، كان الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد بموجب أحكام الاسترداد هو ٢٠٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة للسهم وبالتالي فإن المنشأة تصنف ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزام مالي و٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية. ولكن في ١ يناير٢٠×٢، وبسبب الإصدار الجديد للأسهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم، ارتفع الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد بموجب أحكام الاسترداد إلى ٤٠٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم. وإصدار الأسهم الإضافية بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم يُنشئ التزاماً جديداً يُقاس عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة. ويكون الالتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠ بالمائة من إجمالي الأسهم المُصدرة (٢٠٠٠٠٠)، يتم قياسه بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم، أو ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة. وهذا يتطلب إثبات التزام إضافي يبلغ ٦٠٠٠٠٠ وحدة عملة. وفي هذا المثال، لا يتم إثبات أي مكسب أو خسارة. وبناءً عليه، فإن المنشأة تصنف الآن ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزامات مالية و٢٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية. ويفترض هذا المثال عدم تغير هذه المبالغ بين ١ يناير ٢٠×١ و٣١ ديسمبر ٢٠×٢.

بعد تعديل عقد التأسيس المعمول به

أ١٠ بعد التغيير في عقد تأسيسها المعمول به، يمكن مطالبة المنشأة التعاونية الآن باسترداد ٢٥ في المائة كحد أقصى من أسهمها القائمة أو ٥٠٠٠٠ سهم كحد أقصى بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم. وبناءً عليه، فإن المنشأة التعاونية تصنف في ١ يناير٢٠×٣ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه التزامات مالية باعتباره الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد، كما هو محدد وفقاً للفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣. ولذلك، فإنها في ١ يناير٢٠×٣ تحول من حقوق الملكية إلى الالتزامات المالية مبلغ ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة، مبقية على مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مصنفاً على أنه حقوق ملكية. وفي هذا المثال، لا تقوم المنشأة بإثبات مكسب أو خسارة على التحويل.

مثال ٤

الوقائع

أ١١ يحظر النظام المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت التعاونية، أو أحكام عقد تأسيس المنشأة المعمول به، على المنشأة استرداد أسهم الأعضاء إذا كانت، باستردادها، ستقلص رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى ما دون ٧٥ بالمائة من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء. ويبلغ أعلى مبلغ لمنشأة تعاونية بعينها ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة. ورصيد رأس المال المدفوع في نهاية فترة التقرير ٩٠٠٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

أ١٢ في هذه الحالة، يتم تصنيف مبلغ ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية ويتم تصنيف ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه التزامات مالية. وبالإضافة إلى الفقرات التي تم اقتباسها بالفعل فيما سبق، تنص الفقرة ١٨(ب) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على ما يلي:

> ... تُعدّ الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في ردها إلى المُصدِر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للرد") التزاماً مالياً، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وتُعدّ الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر يمكن أن يزيد أو يقل. ويعني وجود خيار لحامل الأداة يسمح له بردها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أن الأداة القابلة للرد تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د.

أ١٣ يختلف حظر الاسترداد الموضح في هذا المثال عن القيود الموضحة في الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وتعد تلك القيود حدوداً لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على الالتزام المالي، أي أنها تحول دون دفع الالتزام فقط في حال

استيفاء شروط محددة. وفي المقابل، فإن هذا المثال ينص على حظر غير مشروط على الاستردادات التي تتجاوز مبلغاً محدداً، بغض النظر عن قدرة المنشأة على استرداد أسهم الأعضاء (مثلاً، بالنظر إلى مواردها النقدية أو أرباحها أو احتياطياتها القابلة للتوزيع). ففي واقع الأمر، يمنع حظر الاسترداد المنشأة من تحمل أي التزام مالي لاسترداد ما يزيد عن مبلغ محدد من رأس المال المدفوع. لذلك، فإن الجزء من الأسهم الخاضع لحظر الاسترداد لا يُعد التزاماً مالياً. وفي حين أن أسهم كل عضو يمكن أن تكون قابلة للاسترداد، كل منها على حدة، إلا أن جزءاً من إجمالي الأسهم القائمة لا يمكن استرداده تحت أي ظروف بخلاف تصفية المنشأة.

مثال ٥

الوقائع

أ١٤ وقائع هذا المثال كتلك الواردة في المثال ٤. وإضافة لذلك، ففي نهاية فترة التقرير، تمنع متطلبات السيولة التي تفرضها السلطة القانونية المحلية المنشأة من استرداد أي من أسهم الأعضاء ما لم تكن حيازاتها من النقد والاستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد. ومن أثر متطلبات السيولة هذه في نهاية فترة التقرير أن المنشاة لا يمكنها دفع أكثر من ٥٠٠٠٠ وحدة عملة لاسترداد أسهم الأعضاء.

التصنيف

أ١٥ كما في المثال ٤، تصنف المنشأة ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية و ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزام مالي. وسبب ذلك هو أن المبلغ المصنف على أنه التزام يستند إلى حق المنشأة غير المشروط في رفض الاسترداد وليس إلى القيود المشروطة التي تمنع الاسترداد فقط في حال عدم استيفاء شروط السيولة أو شروط أخرى، ثم إلى حين استيفاء تلك الشروط. وتنطبق أحكام الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ في هذه الحالة.

مثال ٦

الوقائع

أ١٦ يحظر عقد التأسيس المعمول به أن تقوم المنشأة باسترداد أسهم الأعضاء، باستثناء ذلك القدر من المتحصلات الذي تم استلامه من إصدار أسهم إضافية لأعضاء جدد أو حاليين خلال السنوات الثلاث السابقة. ويجب استخدام المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء لاسترداد الأسهم التي طلب الأعضاء استردادها. وخلال السنوات الثلاث السابقة، بلغت المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء ١٢٠٠٠ وحدة عملة ولم يتم استرداد أي من أسهم الأعضاء.

التصنيف

أ١٧ تصنف المنشأة ١٢٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها التزامات مالية. وبما يتفق مع الاستنتاجات الموضحة في المثال ٤، فإن أسهم الأعضاء الخاضعة لحظر غير مشروط على الاسترداد لا تعد التزامات مالية. وينطبق مثل هذا الحظر غير المشروط على مبلغ يساوي المتحصلات من الأسهم المصدرة قبل السنوات الثلاث السابقة، وبناءً عليه، فإن هذا المبلغ يتم تصنيفه على أنه حقوق ملكية. ومع ذلك، فإن المبلغ الذي يساوي المتحصلات من أي أسهم مصدرة في السنوات الثلاث السابقة لا يُعد خاضعاً لحظر غير مشروط على الاسترداد. وبناءً عليه، فإن المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء في السنوات الثلاث السابقة تنشئ التزامات مالية إلى أن تصبح غير متاحة لاسترداد أسهم الأعضاء. ونتيجةً لذلك، يكون على المنشأة التزام مالي يساوي المتحصلات من الأسهم المصدرة خلال السنوات الثلاث السابقة، بالصافي بعد طرح أي استردادات خلال تلك الفترة.

مثال ٧

الوقائع

أ١٨ المنشأة بنك تعاوني. وينص النظام المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية على أن ٥٠ في المائة على الأقل من إجمالي "الالتزامات القائمة" (مصطلح تم تعريفه في اللوائح ليشمل حسابات أسهم الأعضاء) على المنشأة يجب أن تكون في صورة رأس مال الأعضاء المدفوع. ومن أثر هذه اللائحة أنه إذا كانت جميع الالتزامات القائمة على المنشأة التعاونية في صورة أسهم للأعضاء، فإنها تكون قادرة على استردادها جميعاً. وفي ٣١ ديسمبر ١×٢٠، كان على المنشأة التزامات قائمة بإجمالي ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة، منها ١٢٥٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء. وتسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاملها باستردادها عند الطلب وليس هناك حدود للاسترداد في عقد تأسيس المنشأة.

التصنيف

أ١٩ في هذا المثال تُصنَّف أسهم الأعضاء على أنها التزامات مالية. ويُعد حظر الاسترداد مشابهاً للقيود الموضحة في الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. ويعد القيد حداً مشروطاً على قدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على التزام مالي، أي أنها تمنع دفع الالتزام فقط في حال استيفاء شروط محددة. وبشكل أكثر تحديداً، يمكن مطالبة المنشأة باسترداد كامل مبلغ أسهم الأعضاء (١٢٥٠٠٠ وحدة عملة) إذا كانت قد سددت جميع التزاماتها الأخرى (٧٥٠٠٠ وحدة عملة). وبالتالي، فإن حظر الاسترداد لا يمنع المنشأة من تحمل التزام مالي لاسترداد ما يزيد عن عدد محدد من أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع. ويسمح هذا الحظر للمنشأة بأن تؤجل فقط الاسترداد إلى حين استيفاء شرط معين، أي تسديد الالتزامات الأخرى. ولا تخضع أسهم الأعضاء في هذا المثال لحظر غير مشروط على الاسترداد ولهذا يتم تصنيفها على أنها التزامات مالية.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٥
"الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٥ "الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

١٣أ (إضافة فقرة)

١٣أ يجب أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧ ورقم ١٢).

سبب الإضافة:

أضيف فقرة لاشتراط أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢). وسبب هذا الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن طبيعة استثمارات المنشأة لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٥

الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

١ الغرض من صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي، التي يُشار إليها في هذا المعيار على أنها "صناديق الإزالة" أو "الصناديق"، هو إفراد أصول لتمويل بعض أو كل تكاليف إزالة آلات (مثل محطة طاقة نووية) أو معدات معينة (مثل السيارات)، أو لتنفيذ إصلاح بيئي (مثل علاج تلوث المياه أو إعادة أراضي التنقيب إلى حالتها الأصلية)، والتي يُشار إليها معاً بلفظ "الإزالة".

٢ قد تكون الاشتراكات في هذه الصناديق اختيارية أو مطلوبة بموجب لائحة أو نظام. وقد تأخذ الصناديق أحد الهياكل الآتية:

(أ) الصناديق التي يتم تأسيسها من قبل مشترك واحد لتمويل واجبات الإزالة الخاصة به، سواءً لموقع معين، أو لعدد من المواقع المتوزعة جغرافياً.

(ب) الصناديق التي يتم تأسيسها بمشتركين متعددين لتمويل ما عليهم من واجبات فردية أو مشتركة بالإزالة، عندما يحق للمشتركين الحصول على تعويض عن مصروفات الإزالة بقدر اشتراكاتهم مضافاً إليها أي أرباح فعلية على تلك الاشتراكات مطروحاً منها نصيبهم من تكاليف إدارة الصندوق. وقد يكون على المشتركين واجب بأداء اشتراكات إضافية، على سبيل المثال، في حالة إفلاس مشترك آخر.

(ج) الصناديق التي يتم تأسيسها بمشتركين متعددين لتمويل ما عليهم من واجبات فردية أو مشتركة بالإزالة عندما يستند مستوى الاشتراكات المطلوب إلى النشاط الحالي للمشترك وتستند المنفعة التي يحصل عليها المشترك إلى نشاطه السابق. وفي مثل هذه الحالات، يوجد عدم تماثل محتمل بين مبلغ الاشتراكات التي أداها المشترك (استناداً إلى النشاط الحالي) والقيمة التي يمكن تحقيقها من الصندوق (استناداً إلى النشاط السابق).

٣ بشكل عام، يكون لهذه الصناديق السمات الآتية:

(أ) تتم إدارة الصندوق بشكل منفصل من قبل أمناء مستقلين.

(ب) تؤدي المنشآت (المشتركون) اشتراكات إلى الصندوق، ويتم استثمارها في مجموعة من الأصول يمكن أن يكون من بينها استثمارات في كل من الديون وحقوق الملكية، وتكون متاحة للمساعدة في سداد تكاليف الإزالة عن المشتركين. ويحدد الأمناء الكيفية التي يتم بها استثمار الاشتراكات، في إطار القيود التي تضعها الوثائق المنظمة لعمل الصندوق وأي تشريعات أو لوائح أخرى معمول بها.

(ج) يحتفظ المشتركون بواجب سداد تكاليف الإزالة. وبالرغم من ذلك، فإنه باستطاعة المشتركين الحصول على تعويض عن تكاليف الإزالة من الصندوق في حدود تكاليف الإزالة التي تم تكبدها أو نصيب المشترك من أصول الصندوق، أيهما أقل.

(د) يمكن أن يكون للمشتركين وصول مقيد، أو قد لا يكون لديهم أي وصول على الإطلاق، لأي فائض في أصول الصندوق زيادة عن تلك المستخدمة للوفاء بتكاليف الإزالة المؤهلة.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على المحاسبة، في القوائم المالية للمشترك، عن الحصص الناشئة عن صناديق الإزالة التي لها كل من السمتين الآتيتين:

(أ) الأصول يتم إدارتها بشكل منفصل (إمّا من خلال الاحتفاظ بها في منشأة نظامية مستقلة أو على أنها أصول تم إفرادها في منشأة أخرى)؛

(ب) حق المشترك في الوصول إلى الأصول يكون مقيداً.

٥ يمكن أن تُعد الحصة المتبقية في الصندوق، والتي تتجاوز الحق في التعويض، مثل الحق التعاقدي في الحصول على توزيعات حال تم الانتهاء من جميع أعمال الإزالة أو عند تصفية الصندوق، أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ولا تقع ضمن نطاق هذا التفسير.

الإشكالات

٦ الإشكالات التي تم تناولها في هذا التفسير هي:

(أ) كيف ينبغي على المشترك أن يحاسب عن حصته في الصندوق؟

(ب) عندما يكون على المشترك واجب بأداء اشتراكات إضافية، على سبيل المثال، في حالة إفلاس مشترك آخر، كيف ينبغي المحاسبة عن ذلك الالتزام؟

الإجماع

المحاسبة عن حصة في الصندوق

٧ يجب على المشترك إثبات واجبه بدفع تكاليف الإزالة على أنها التزام وإثبات حصته في الصندوق بشكل منفصل ما لم يكن المشترك غير ملتزم بدفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يدفعها الصندوق.

٨ يجب على المشترك تحديد ما إذا كانت له سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الصندوق وذلك بالرجوع إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨. وإذا كان كذلك، فيجب على المشترك المحاسبة عن حصته في الصندوق وفقاً لتلك المعايير.

٩ إذا لم يكن للمشترك سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الصندوق، فيجب على المشترك إثبات حقه في الحصول على تعويض من الصندوق على أنه تعويض وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧. ويجب قياس هذا التعويض بأحد المبلغين الآتيين، أيهما أقل:

(أ) مبلغ واجب الإزالة الذي تم إثباته؛

(ب) نصيب المشترك من القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تخص المشتركين.

يجب إثبات التغيرات في القيمة الدفترية للحق في استلام التعويض بخلاف الاشتراكات في الصندوق والمدفوعات منه، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها هذه التغيرات.

المحاسبة عن الواجبات بأداء اشتراكات إضافية

١٠ عندما يكون على المشترك واجب بأداء اشتراكات إضافية محتملة، على سبيل المثال، في حالة إفلاس مشترك آخر، أو إذا انخفضت قيمة الأصول الاستثمارية التي يحتفظ بها الصندوق بقدر أصبحت معه غير كافية للوفاء بواجبات التعويض التي على الصندوق، فإن هذا الواجب يُعد التزاماً محتملاً يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧. ويجب على المشترك إثبات التزام فقط إذا كان من المرجح أداء اشتراكات إضافية.

الإفصاح

١١ يجب على المشترك الإفصاح عن طبيعة حصته في الصندوق وأي قيود على الوصول للأصول التي في الصندوق.

١٢ عندما يكون على المشترك واجب بأداء اشتراكات إضافية محتملة لا يتم إثباتها على أنها التزام (انظر الفقرة ١٠)، يجب عليه تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

١٣ عندما يحاسب المشترك عن حصته في الصندوق وفقاً للفقرة ٩، يجب عليه تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥(ج) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

تاريخ السريان

١٤ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٤أ [حُذفت]

١٤ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرتين ٨ و٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

١٤ج [حُذفت]

١٤د عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥ وحذف الفقرتين ١٤أ و١٤ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التحول

١٥ يجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٦
"الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٦

الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة – نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

١ تحدد الفقرة ١٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ الحدث الملزم على أنه حدث سابق يؤدي إلى وجود واجب قائم ليس للمنشأة بديل واقعي سوى تسويته.

٢ تنص الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ على أن المخصصات يتم إثباتها فقط مقابل "الواجبات الناشئة عن أحداث سابقة والموجودة بشكل مستقل عن تصرفات المنشأة المستقبلية".

٣ لقد أثار توجيه الاتحاد الأوروبي بشأن نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية، والذي ينظم تجميع ومعالجة وإصلاح نفايات الأجهزة والتخلص منها بشكل سليم بيئياً، تساؤلات بشأن التوقيت الذي ينبغي فيه إثبات الالتزام بإزالة نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية. ويميز التوجيه النفايات "الجديدة" عن "التاريخية" والنفايات من المنازل الخاصة عن النفايات من مصادر أخرى بخلاف المنازل الخاصة. وتتعلق النفايات الجديدة بالمنتجات التي تم بيعها بعد ١٣ أغسطس ٢٠٠٥. ولأغراض التوجيه، يُفترض أن جميع الأجهزة المنزلية التي تم بيعها قبل ذلك التاريخ تنشأ عنها نفايات تاريخية.

٤ ينص التوجيه على أنه ينبغي أن يتحمل تكلفة إدارة نفايات الأجهزة المنزلية التاريخية منتجو ذلك النوع من الأجهزة التي توجد في السوق خلال فترة يتم تحديدها في التشريع المنطبق في كل دولة عضو (فترة القياس). وينص التوجيه على أنه يجب على كل دولة عضو وضع آلية لإلزام المنتجين بالمساهمة في التكلفة بشكل تناسبي "على سبيل المثال، بما يتناسب مع نصيب كل منهم في السوق بحسب نوع الأجهزة".

٥ قد توجد تعاريف مختلفة تماماً في التشريع المنطبق في كل دولة من الدول الأعضاء للعديد من المصطلحات المستخدمة في التفسير مثل "النصيب في السوق" و"فترة القياس". فعلى سبيل المثال، قد يكون طول فترة القياس سنة أو شهراً واحداً فقط. وبالمثل، قد يختلف قياس النصيب في السوق والصيغ الرياضية الخاصة بحساب الواجب في التشريعات الوطنية المختلفة. وبالرغم من ذلك، تؤثر جميع هذه الأمثلة فقط على قياس الالتزام، الذي لا يقع ضمن نطاق التفسير.

النطاق

٦ يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن إثبات الالتزامات في القوائم المالية للمنتجين، عن إدارة النفايات بموجب توجيه الاتحاد الأوروبي بشأن نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية فيما يتعلق بمبيعات الأجهزة المنزلية التاريخية.

٧ لا يتناول التفسير النفايات الجديدة ولا النفايات التاريخية من مصادر أخرى بخلاف المنازل الخاصة. ويغطي المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ بشكل كاف الالتزام عن إدارة مثل هذه النفايات. وبالرغم من ذلك، إذا كان، في التشريع الوطني، تتم معالجة النفايات الجديدة من المنازل الخاصة بطريقة مشابهة للنفايات التاريخية من المنازل الخاصة، فإن مبادئ التفسير تنطبق بالرجوع إلى التسلسل الهرمي الوارد في الفقرات ١٠–١٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. ويعد أيضاً التسلسل الهرمي الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨ مناسباً للتنظيمات الأخرى التي تفرض واجبات بطريقة مشابهة لنموذج عزو التكلفة المحدد في توجيه الاتحاد الأوروبي.

الإشكال

٨ طُلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي تحديد ما الذي يشكل الحدث الملزم، في سياق إزالة نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية، وفقاً للفقرة ١٤(أ) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، لأجل إثبات مخصص لتكاليف إدارة النفايات:

- تصنيع أو بيع الأجهزة المنزلية التاريخية؟
- المشاركة في السوق خلال فترة القياس؟
- تكبد تكاليف في تنفيذ أنشطة إدارة النفايات؟

الإجماع

٩ وفقاً للفقرة ١٤(أ) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، فإن المشاركة في السوق خلال فترة القياس تُعد هي الحدث الملزم. ونتيجة لذلك، لا ينشأ التزام لتكاليف إدارة نفايات الأجهزة المنزلية التاريخية عندما يتم تصنيع المنتجات أو بيعها. ونظراً لأن الواجب مقابل الأجهزة المنزلية التاريخية مرتبط بالمشاركة في السوق خلال فترة القياس، وليس بإنتاج أو بيع البنود التي سيتم التخلص منها، فليس هناك واجب ما لم، وإلى أن، يوجد نصيب في السوق خلال فترة القياس. وقد يكون توقيت الحدث الملزم أيضاً مستقلاً عن الفترة المحددة التي يتم فيها تنفيذ أنشطة إدارة النفايات وتكبد التكاليف ذات العلاقة.

تاريخ السريان

١٠ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ ديسمبر ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

١١ يجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٧ "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٧ "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٧
تطبيق منهج إعادة العرض بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

الخلفية

١ يقدم هذا التفسير إرشادات حول كيفية تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ في فترة التقرير التي تحدد[١] فيها المنشأة وجود تضخم جامح في اقتصاد عملتها الوظيفية، عندما لا يكون ذلك الاقتصاد يواجه تضخماً جامحاً في الفترة السابقة، وبناءً عليه، تعيد المنشأة عرض قوائمها المالية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩.

الإشكالات

٢ الإشكالات التي يتناولها هذا التفسير هي:

(أ) كيف ينبغي تفسير المتطلب "... معبراً عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير" في الفقرة ٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ عندما تطبق المنشأة المعيار؟

(ب) كيف ينبغي أن تحاسب المنشأة عن بنود الضريبة المؤجلة الافتتاحية في قوائمها المالية المعاد عرضها؟

الإجماع

٣ في فترة التقرير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم جامح في اقتصاد عملتها الوظيفية الذي لم يكن يواجه تضخماً جامحاً في الفترة السابقة، يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ كما لو كان الاقتصاد يواجه دائماً تضخماً جامحاً. وبناءً عليه، ففيما يتعلق بالبنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية، فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية للمنشأة في بداية أسبق فترة معروضة في القوائم المالية يجب أن يعاد عرضها لتعكس أثر التضخم من التاريخ الذي تم فيه اقتناء الأصول وتم فيه تكبد الالتزامات أو تحملها وحتى نهاية فترة التقرير. وفيما يتعلق بالبنود غير النقدية المسجلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية بالمبالغ الجارية في تواريخ أخرى بخلاف تواريخ الاقتناء أو التكبد، يجب أن يعكس إعادة العرض بدلاً من ذلك أثر التضخم من التواريخ التي تم فيها تحديد تلك المبالغ الدفترية وحتى نهاية فترة التقرير.

٤ في نهاية فترة التقرير، يتم إثبات وقياس بنود الضريبة المؤجلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢. وبالرغم من ذلك، فإن أرقام الضريبة المؤجلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية لفترة التقرير يجب تحديدها كما يلي:

(أ) تعيد المنشأة قياس بنود الضريبة المؤجلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ بعد أن تكون قد قامت بإعادة عرض المبالغ الدفترية الاسمية لبنودها غير النقدية في تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية لفترة التقرير بتطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ.

---

[١] يستند تحديد التضخم الجامح إلى اجتهاد المنشأة بشأن الضوابط الواردة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

(ب) يُعاد عرض بنود الضريبة المؤجلة التي سبق قياسها وفقاً للفقرة (أ) تبعاً للتغير في وحدة القياس من تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية لفترة التقرير وحتى نهاية فترة التقرير تلك.

وتطبق المنشأة المنهج الوارد في (أ) و (ب) عند إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية لأية فترات مقارنة معروضة في القوائم المالية المعاد عرضها لفترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩.

٥ بعد أن تكون المنشأة قد قامت بإعادة عرض قوائمها المالية، فإن جميع الأرقام المقابلة في القوائم المالية لفترة تقرير لاحقة، بما في ذلك بنود الضريبة المؤجلة، يتم إعادة عرضها بتطبيق التغير في وحدة القياس لفترة القياس اللاحقة تلك فقط على القوائم المالية المعاد عرضها لفترة التقرير السابقة.

تاريخ السريان

٦ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير على القوائم المالية لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠٠٦، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٠
"التقرير المالي الأولي والهبوط"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٠ "التقرير المالي الأولي والهبوط"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٠

التقرير المالي الأولي والهبوط

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

الخلفية

١ تُطالَب المنشأة بتقييم الشهرة لتحديد الهبوط في قيمتها في نهاية كل فترة تقرير، وعند الاقتضاء، لإثبات خسارة هبوط في ذلك التاريخ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦. وبالرغم من ذلك، قد تتغير الظروف في نهاية فترة تقرير لاحقة على نحو يتضح منه أن خسارة الهبوط كانت سيتم تخفيضها أو تجنبها لو أن تقييم الهبوط قد تم فقط في ذلك التاريخ. ويوفر هذا التفسير دليلاً إرشادياً بشأن ما إذا كان ينبغي عكس خسارة الهبوط تلك بأي حال.

٢ يتناول التفسير التداخل بين متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ وإثبات خسائر الهبوط في قيمة الشهرة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، وأثر ذلك التداخل على القوائم المالية الأولية والسنوية اللاحقة.

الإشكال

٣ تتطلب الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ من المنشأة أن تطبق في قوائمها المالية الأولية نفس السياسات المحاسبية المطبقة في قوائمها المالية السنوية. وتنص أيضاً على أنه "يجب ألا يؤثر معدل تكرار نشر تقارير المنشأة (سنوياً أو نصف سنوياً أو ربع سنوياً) على قياس نتائجها السنوية. وتحقيقاً لذلك الهدف، يجب إجراء القياسات لأغراض التقرير الأولي على أساس يمتد من بداية السنة حتى تاريخه".

٤ تنص الفقرة ١٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ على أن "خسارة الهبوط المُثبتة للشهرة لا يجوز عكسها في فترة لاحقة".

٥-٦ [حُذفت]

٧ يتناول التفسير الموضوع الآتي:

هل يجب على المنشأة عكس خسائر الهبوط المثبتة في قيمة الشهرة في فترة أولية إذا لم تكن الخسارة سيتم إثباتها، أو إذا كان سيتم إثبات خسارة أقل، فيما لو تم إجراء تقييم للهبوط فقط في نهاية فترة تقرير لاحقة؟

الإجماع

٨ لا يجوز للمنشأة عكس خسائر الهبوط المُثبتة في فترة أولية سابقة فيما يتعلق بالشهرة.

٩ لا يجوز للمنشأة توسيع نطاق هذا الإجماع عن طريق القياس المنطقي ليشمل مساحات أخرى من التعارض المحتمل بين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ والمعايير الأخرى.

تاريخ السريان والتحول

١٠ يجب على المنشأة أن تطبق التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ نوفمبر ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجَّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ نوفمبر ٢٠٠٦، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة أن تطبق التفسير على الشهرة بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ تطبيقها للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ لأول مرة؛ ويجب عليها أن تطبق التفسير على الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية أو في الأصول المالية المسجلة بالتكلفة بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ تطبيقها لضوابط القياس الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ لأول مرة.

١١-١٣ [حُذفت]

١٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ١، و٢، و٧، و٨ وحذف الفقرات ٥، و٦، و١١ – ١٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢
"ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢

ترتيبات امتياز الخدمة العامة

المراجع

- "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"[١]
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"
- تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"[٢]

الخلفية

١ جرت العادة في العديد من الدول على أن يتم إنشاء وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة –مثل الطرق والجسور والأنفاق والسجون والمستشفيات والمطارات ومرافق توزيع المياه وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات– بواسطة القطاع العام، وعلى أن يتم تمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.

٢ في بعض الدول، استحدثت الحكومات ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب القطاع الخاص إلى المشاركة في تطوير وتمويل وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية. وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل، أو قد يتم إنشاؤها خلال فترة ترتيب الخدمة. وينطوي الترتيب الذي يقع ضمن نطاق هذا التفسير عادة على منشأة قطاع خاص (مشغل) تقوم بإنشاء البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو ترقيتها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة زمنية محددة. ويحصل المشغل على مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب. ويحكم الترتيب عقد يحدد معايير الأداء، وآليات لتعديل الأسعار، وترتيبات لتسوية الخلافات. ويوصف مثل هذا الترتيب

---

[١] الإشارة هنا إلى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والذي أقره المجلس في عام ٢٠٠١ والذي كان سارياً عندما تم وضع التفسير.

[٢] عدل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ عنوان تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٩، الذي كان "الإفصاح – ترتيبات امتياز الخدمة العامة".

غالباً بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة بنظام "البناء والتشغيل والتحويل" أو "إعادة التأهيل والتشغيل والتحويل" أو "التعهيد من القطاع العام إلى الخاص".

٣ من سمات ترتيبات الخدمة هذه طابع الخدمة العامة للواجب الذي يتعهد به المشغل. وتقضي السياسة العامة بأن الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية يتم تقديمها للعموم، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يقوم بتشغيل الخدمات. ويُلزِم ترتيب الخدمة المشغل تعاقدياً بتقديم الخدمات إلى العموم نيابة عن منشأة القطاع العام. ومن بين السمات المشتركة الأخرى:

(أ) أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) يكون منشأة قطاع عام، ويشمل ذلك أية هيئة حكومية، أو منشأة قطاع خاص آلت إليها المسؤولية عن الخدمة.

(ب) أن المشغل يكون مسؤولاً عن جانب على الأقل من إدارة البنية التحتية والخدمات المتعلقة بها ولا يتصرف فقط على أنه وكيل نيابة عن المانح.

(ج) أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي سيقوم المشغل بجبايتها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.

(د) أن المشغل يكون ملزماً بتسليم البنية التحتية إلى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها، مقابل عوض إضافي قليل أو منعدم، بغض النظر عن الطرف الذي مولها في البداية.

النطاق

٤ يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين عن ترتيبات امتياز الخدمة العامة بنظام التعهيد من القطاع العام إلى الخاص.

٥ ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتياز الخدمة العامة بنظام التعهيد من القطاع العام إلى الخاص إذا:

(أ) كان المانح ينظم أو يسيطر على الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها، وبأي الأسعار؛

(ب) كان المانح يسيطر -من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو غير ذلك- على أية حصة متبقية مهمة في البنية التحتية في نهاية أجل الترتيب.

٦ تقع البنية التحتية المستخدمة، طوال عمرها الإنتاجي (كامل حياة الأصول)، في ترتيب امتياز الخدمة العامة بنظام التعهيد من القطاع العام إلى الخاص ضمن نطاق هذا التفسير في حالة استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٥(أ). وتقدم فقرات إرشادات التطبيق ١-٨ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت ترتيبات امتياز الخدمة العامة بنظام التعهيد من القطاع العام إلى الخاص تقع ضمن نطاق هذا التفسير، ومدى وقوعها ضمنه.

٧ ينطبق هذا التفسير على كل من:

(أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بإنشائها أو اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة؛

(ب) البنية التحتية القائمة التي يقوم المانح بمنح المشغل حق الوصول إليها لغرض ترتيب الخدمة.

٨ لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظاً بها وكانت مثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات بواسطة المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة. وتنطبق متطلبات إلغاء الإثبات للمعايير الدولية للتقرير المالي (الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٦) على مثل هذه البنية التحتية.

٩ لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة بواسطة المانحين.

الإشكالات

١٠ يوضح هذا التفسير المبادئ العامة لإثبات وقياس الواجبات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتياز الخدمة العامة. وقد وردت متطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بترتيبات امتياز الخدمة العامة في تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٩. أمّا الإشكالات التي يتناولها هذا التفسير فهي:

(أ) معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية؛

(ب) إثبات وقياس عوض الترتيب؛

(ج) خدمات الإنشاء أو الترقية؛

(د) خدمات التشغيل؛

(هـ) تكاليف الاقتراض؛

(و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس؛

(ز) البنود المقدمة من المانح إلى المشغل.

الإجماع

معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

١١ لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل لأن ترتيب الخدمة التعاقدي لا ينقل الحق في السيطرة على استخدام البنية التحتية العامة إلى المشغل. ويكون للمشغل حق الوصول إلى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة في العقد.

إثبات وقياس عوض الترتيب

١٢ بموجب شروط الترتيبات التعاقدية التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، فإن المشغل يتصرف على أنه مزود خدمة. ويقوم المشغل بإنشاء أو ترقية البنية التحتية (خدمات الإنشاء أو الترقية) المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة زمنية محددة.

١٣ يجب على المشغل إثبات وقياس الإيراد، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، مقابل الخدمات التي يؤديها. وتحدد طبيعة العوض معالجته المحاسبية اللاحقة. وتنص الفقرات ٢٣–٢٦ أدناه على تفاصيل المحاسبة اللاحقة عن العوض المُستلم على أنه أصل مالي وعلى أنه أصل غير ملموس.

خدمات الإنشاء أو الترقية

١٤ يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات الإنشاء أو الترقية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

العوض المقدم من قبل المانح إلى المشغل

١٥ إذا قدم المشغل خدمات إنشاء أو ترقية، فإن العوض المُستلم أو مستحق التحصيل للمشغل يجب إثباته وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وقد يكون العوض حقوقاً في:

(أ) أصل مالي؛ أو

(ب) أصل غير ملموس.

١٦ يجب على المشغل إثبات أصل مالي بقدر ما يكون له حق تعاقدي غير مشروط في الحصول على نقد أو أصل مالي آخر من المانح أو بتوجيه منه مقابل خدمات الإنشاء؛ ويكون للمانح سلطة تقديرية محدودة، هذا إن وجدت أصلاً، لتجنب الدفع، لأن الاتفاقية تكون عادة واجبة النفاذ نظاماً. ويكون للمشغل حق غير مشروط في الحصول على نقد إذا ضمن المانح بشكل تعاقدي أن يدفع إلى المشغل (أ) مبالغ محددة أو قابلة للتحديد أو (ب) العجز، إن وجد، بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو القابلة للتحديد، حتى ولو كان الدفع مشروطاً بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفي متطلبات محددة تتعلق بالجودة والكفاءة.

١٧ يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بقدر ما يحصل عليه من حق (ترخيص) في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة. ولا يُعد الحق في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة حقاً غير مشروط في الحصول على نقد لأن المبالغ متوقفة على مدى استخدام الجمهور للخدمة.

١٨ إذا حصل المشغل على جزء من مقابل خدمات الإنشاء في صورة أصل مالي وعلى جزء آخر في صورة أصل غير ملموس، فمن الضروري المحاسبة بشكل منفصل عن كل مكون في عوض المشغل. ويجب إثبات العوض المُستلم أو مستحق التحصيل فيما يخص كلا المكونين – بشكل أولي- وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٩ يجب تحديد طبيعة العوض المقدم من المانح إلى المشغل بالرجوع إلى شروط العقد وإلى قانون العقود ذي الصلة، في حال وجوده. وتحدد طبيعة العوض المحاسبة اللاحقة الموضحة في الفقرات ٢٣–٢٦. وبالرغم من ذلك، فوفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، يتم تصنيف كلا نوعي العوض على أنهما أصل ناتج عن عقد مع عميل خلال فترة الإنشاء أو الترقية.

خدمات التشغيل

٢٠ يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

الواجبات التعاقدية بإعادة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

٢١ قد يكون على المشغل، ضمن شروط ترخيصه التي يجب عليه الوفاء بها، واجبات تعاقدية (أ) بصيانة البنية التحتية لتظل على مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام أو (ب) بإعادة البنية التحتية إلى حالة محددة قبل تسليمها إلى المانح في نهاية ترتيب الخدمة. ويجب إثبات وقياس هذه الواجبات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر ترقية (انظر الفقرة ١٤)، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، أي بأفضل تقدير للنفقات التي ستكون مطلوبة لتسوية الواجب القائم في نهاية فترة التقرير.

تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

٢٢ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٣، يجب إثبات تكاليف الاقتراض التي تُعزى إلى الترتيب على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقدي في الحصول على أصل غير ملموس (حق في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة). ففي هذه الحالة، يجب رسملة تكاليف الاقتراض التي تُعزى إلى الترتيب خلال مرحلة الإنشاء من الترتيب وفقاً لذلك المعيار.

الأصل المالي

٢٣ ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعياران الدوليان للتقرير المالي ٧ و٩ على الأصل المالي الذي يتم إثباته بموجب الفقرتين ١٦ و١٨.

٢٤ تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق من المانح، أو المستحق بتوجيه منه، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ويتم قياسه بما يلي:

(أ) التكلفة المستنفدة؛ أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢٥ في حالة قياس المبلغ المستحق من المانح بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ضمن الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

٢٦ ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ على الأصل غير الملموس الذي يتم إثباته وفقاً للفقرتين ١٧ و١٨. وتقدم الفقرات ٤٥–٤٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ إرشادات بشأن قياس الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية.

البنود المُقدمة من المانح إلى المشغل

٢٧ وفقاً للفقرة ١١، لا يتم إثبات بنود البنية التحتية، التي يقوم المانح بمنح المشغل حق الوصول إليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح أيضاً بنوداً أخرى إلى المشغل يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يتعامل معها حسبما يرغب. وإذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزءاً من العوض مستحق السداد من المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تُعد منحاً حكومية حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠. وبدلاً من ذلك، تتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

تاريخ السريان

٢٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٨أ- ٢٨ج [حُذفت]

٢٨د عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، قسم "المراجع" والفقرات ١٣–١٥، و١٨–٢٠، و٢٧. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٢٨هـ عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢٣–٢٥ وحذف الفقرات ٢٨أ–٢٨ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٨و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، فقرة إرشادات التطبيق ٨. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التحول

٢٩ مع مراعاة الفقرة ٣٠، تتم المحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، أي بأثر رجعي.

٣٠ فيما يخص أي ترتيب خدمة معين، إذا كان من غير الممكن عملياً للمشغل تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي في بداية أسبق فترة معروضة، فيجب عليه:

(أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أسبق فترة معروضة؛

(ب) استخدام المبالغ الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (مهما يكن تصنيفها السابق) على أنها مبالغها الدفترية كما في ذلك التاريخ؛

(ج) اختبار الأصول المالية والأصول غير الملموسة المثبتة في ذلك التاريخ لتحديد الهبوط في قيمتها، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، ففي هذه الحالة يجب اختبار المبالغ لتحديد الهبوط في قيمتها كما في بداية الفترة الحالية.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير.

النطاق (الفقرة ٥)

إ/ت١ تحدد الفقرة ٥ من هذا التفسير أن البنية التحتية تقع ضمن نطاق هذا التفسير عند انطباق الشروط الآتية:

(أ) أن ينظم المانح أو يسيطر على الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها، وبأي الأسعار؛

(ب) أن يسيطر المانح -من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو غير ذلك- على أية حصة متبقية مهمة في البنية التحتية في نهاية أجل الترتيب.

إ/ت٢ يمكن أن يكون التنظيم أو السيطرة المشار إليهما في الشرط (أ) بموجب عقد أو خلافه (مثلاً من خلال جهة تنظيمية)، ويشمل ذلك الحالات التي يشتري فيها المانح جميع المخرجات وأيضاً تلك التي يشتري فيها مستخدمون آخرون بعض أو جميع المخرجات. وعند تطبيق هذا الشرط، يجب النظر إلى المانح وأي أطراف ذات علاقة، مع بعضهما. وإذا كان المانح منشأة قطاع عام، فإن القطاع العام ككل، بالإضافة إلى أية جهات تنظيمية تعمل للمصلحة العامة، يجب اعتبارها طرفاً ذا علاقة بالمانح لأغراض هذا التفسير.

إ/ت٣ لغرض الشرط (أ)، لا يلزم أن يكون للمانح سيطرة كاملة على السعر: بل يكفي أن يكون السعر خاضعاً لتنظيم المانح أو خاضعاً للتنظيم بموجب عقد أو بواسطة جهة تنظيمية، على سبيل المثال، عن طريق آلية لتحديد سقف للأسعار. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق الشرط على جوهر الاتفاقية. ويجب تجاهل السمات غير الأساسية، مثل وجود سقف سيُطبق فقط في حالات من المستبعد حدوثها. وفي المقابل، إذا كان العقد ينص، على سبيل المثال، على منح المشغل حرية تحديد الأسعار، ولكن أي فائض في الربح يُرد إلى المانح، فإن عائد المشغل يكون عندئذ محدداً بسقف وعنصر السعر في اختبار السيطرة يكون قد تم استيفاؤه.

إ/ت٤ لغرض الشرط (ب)، يجب أن تؤدي سيطرة المانح على أية حصة متبقية مهمة إلى كل من تقييد القدرة العملية للمشغل على بيع أو رهن البنية التحتية وإعطاء المانح حقاً مستمراً في الاستخدام طوال فترة الترتيب. والحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة الجارية المُقدرة للبنية التحتية إذا كانت بالفعل بالعمر وفي الحالة المتوقعة في نهاية فترة الترتيب.

إ/ت٥ يجب تمييز السيطرة عن الإدارة. فإذا كان المانح يبقي على كلٍ من درجة السيطرة الموضحة في الفقرة ٥(أ) وأية حصة متبقية مهمة في البنية التحتية، فإن المشغل يدير فقط البنية التحتية نيابة عن المانح، رغم أنه في العديد من الحالات قد يتمتع بسلطة تقديرية واسعة في الجانب الإداري.

إ/ت٦ يحدد الشرطان (أ) و(ب) معاً الحالات التي تكون فيها البنية التحتية، بما في ذلك أي استبدالات مطلوبة (انظر الفقرة ٢١)، خاضعة لسيطرة المانح طوال عمرها الاقتصادي. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المشغل استبدال جزء من بنية تحتية خلال فترة الترتيب (مثل الطبقة العليا من طريق أو سطح مبنى)، فإن البنية التحتية يجب أن تؤخذ في الحسبان ككل. وعليه، فإن الشرط (ب) يتم استيفاؤه فيما يخص كامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء المستبدل، إذا كان المانح يسيطر على أية حصة متبقية مهمة في البديل النهائي لذلك الجزء.

إ/ت٧ في بعض الأحيان يتم جزئياً تنظيم استخدام البنية التحتية بالطريقة الموضحة في الفقرة ٥(أ) ويظل جزءاً آخراً منها دون تنظيم. وبالرغم من ذلك، تأخذ هذه الترتيبات مجموعة متنوعة من الأشكال:

(أ) أي بنية تحتية يمكن فصلها مادياً ويكون بالإمكان تشغيلها بشكل مستقل وتستوفي تعريف وحدة توليد النقد حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، يجب تحليلها بشكل منفصل إذا كان يتم استخدامها بشكل كامل لأغراض غير منظمة. فعلى سبيل المثال، قد ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح لعلاج عموم المرضى.

(ب) عندما تكون هناك أنشطة ثانوية محضة (مثل متجر في مستشفى) غير خاضعة للتنظيم، يجب تطبيق اختبارات السيطرة كما لو كانت تلك الخدمات غير موجودة، لأنه في الحالات التي يسيطر فيها المانح على الخدمات بالطريقة الموضحة في الفقرة ٥، لا ينتقص وجود أنشطة ثانوية من سيطرة المانح على البنية التحتية.

إ/ت٨ قد يكون للمشغل الحق في استخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها والموضحة في فقرة إرشادات التطبيق ٧(أ)، أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المُنظمة الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق ٧(ب). وفي كلتا الحالتين، قد يكون هناك -من حيث الجوهر- عقد إيجار من المانح إلى المشغل؛ وإذا كان الأمر كذلك، فيجب المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤

"الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤ "الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤

الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية".
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" (المُعدل في ٢٠١١).
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

الخلفية

١ تقيد الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ قياس صافي أصل المنافع المُحددة بالفائض في خطة المنافع المُحددة أو الحد الأعلى للأصل، أيهما أقل. وتعرف الفقرة ٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩، الحد الأعلى للأصل بأنه "القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متاحة في شكل مبالغ مُستردة من الخطة أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية للخطة". وقد نشأت تساؤلات حول التوقيت الذي ينبغي فيه اعتبار أنه يمكن استرداد مبالغ أو إجراء تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية، ولاسيّما عند وجود متطلب لحد أدنى من التمويل.

٢ يوجد في العديد من الدول متطلبات للحد الأدنى من التمويل لتحسين ضمان منافع ما بعد انتهاء الخدمة المُتعهد بها لأعضاء خطة منافع الموظفين. وتشترط مثل هذه المتطلبات عادةً حداً أدنى لمبلغ أو مستوى الاشتراكات التي يجب أن تُقدَّم للخطة على مدى فترة مُحددة. وبناءً عليه، قد يحد متطلب الحد الأدنى للتمويل من قدرة المنشأة على تخفيض الاشتراكات المستقبلية.

٣ إضافة إلى ذلك، قد يتسبب القيد على قياس أصل المنافع المُحددة في زيادة عبء متطلب الحد الأدنى للتمويل. ولن يؤثر عادةً متطلب تقديم اشتراكات للخطة على قياس أصل أو التزام المنافع المُحددة. وهذا لأن الاشتراكات – بمجرد دفعها – ستصبح أصولاً للخطة وبالتالي يكون صافي الالتزام الإضافي صفراً. وبالرغم من ذلك، قد ينشأ عن متطلب الحد الأدنى للتمويل التزام إذا كانت الاشتراكات المطلوبة لن تكون متاحة للمنشأة بمجرد دفعها.

٣أ في نوفمبر ٢٠٠٩، عدل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤ لإزالة نتيجة غير مقصودة ناشئة عن معالجة السداد المبكر للاشتراكات المستقبلية في بعض الظروف عندما يكون هناك متطلب للحد الأدنى من التمويل.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على جميع المنافع المُحددة لما بعد انتهاء الخدمة ومنافع الموظفين الأخرى المُحددة طويلة الأجل.

٥ لغرض هذا التفسير، فإن متطلبات الحد الأدنى للتمويل هي أي متطلبات لتمويل خطة لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة أو خطة منافع أخرى مُحددة طويلة الأجل.

الإشكالات

٦ الإشكالات التي تم تناولها في هذا التفسير هي:

(أ) التوقيت الذي ينبغي فيه اعتبار أنه يمكن استرداد مبالغ أو إجراء تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية وفقاً لتعريف الحد الأعلى للأصل الوارد في الفقرة ٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩.

(ب) الكيفية التي يمكن أن يؤثر بها متطلب الحد الأدنى للتمويل على إتاحة تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية.

(ج) التوقيت الذي يمكن أن ينشأ فيه التزام عن متطلب الحد الأدنى للتمويل.

الإجماع

إمكانية استرداد مبالغ أو إجراء تخفيض في الاشتراكات المستقبلية

٧ يجب على المنشأة أن تحدد مدى إمكانية استرداد مبالغ أو إجراء تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية وفقاً لأحكام وشروط الخطة ووفقاً لأي متطلبات تشريعية في الدولة التي تُطبق فيها الخطة.

٨ تتوفر منفعة اقتصادية، في شكل مبلغ مُسترد أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية، عندما تستطيع المنشأة أن تحققها في مرحلة ما خلال عمر الخطة أو عند تسوية التزامات الخطة. وبصورة أكثر تفصيلاً، قد تكون مثل هذه المنفعة الاقتصادية متاحة حتى ولو لم تكن قابلة للتحقق مباشرةً في نهاية فترة التقرير.

٩ لا تعتمد المنفعة الاقتصادية المتاحة على الكيفية التي تنوي المنشأة أن تستخدم بها الفائض. ويجب على المنشأة أن تحدد الحد الأقصى للمنفعة الاقتصادية المتاحة من المبالغ المُستردة أو من التخفيضات في الاشتراكات المستقبلية أو من كليهما معاً. ولا يجوز للمنشأة أن تثبت المنافع الاقتصادية من المبالغ المُستردة والتخفيضات في الاشتراكات المستقبلية معاً على أساس افتراضات يستبعد أحدها الآخر.

١٠ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير في نهاية فترة التقرير والتي تكون لها مخاطر كبيرة تتسبب في إجراء تعديل ذي أهمية نسبية على المبلغ الدفتري لصافي الأصل أو الالتزام المُثبت في قائمة المركز المالي. وقد يشمل هذا الإفصاح أي قيود على إمكانية تحقق الفائض في الوقت الحالي أو الإفصاح عن الأساس المُستخدم لتحديد مبلغ المنفعة الاقتصادية المتاحة.

المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة مبلغ مُسترد

الحق في استرداد مبلغ

١١ يمكن للمنشأة استرداد مبلغ فقط إذا كان للمنشأة حق غير مشروط في الحصول على مبلغ مُسترد:

(أ) خلال عمر الخطة، بدون افتراض أن التزامات الخطة يجب تسويتها من أجل الحصول على المبلغ المُسترد (مثلاً، في بعض الدول، قد يكون للمنشأة حق في الحصول على مبلغ مُسترد خلال عمر الخطة، بغض النظر عمّا إذا كانت التزامات الخطة قد تم تسويتها)؛ أو

(ب) بافتراض التسوية المتدرجة لالتزامات الخطة مع مرور الوقت إلى أن يترك جميع الأعضاء الخطة؛ أو

(ج) بافتراض التسوية الكاملة لالتزامات الخطة في حالة واحدة (أي عند تصفية الخطة).

يمكن أن يوجد حق غير مشروط في الحصول على مبلغ مُسترد أياً كان مستوى تمويل الخطة في نهاية فترة التقرير.

١٢ عندما يعتمد حق المنشأة في الحصول على مبلغ مُسترد من الفائض على حدوث، أو عدم حدوث، واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة، فإن المنشأة لا يكون لها حق غير مشروط ولا يجوز لها أن تثبت أصلاً.

قياس المنفعة الاقتصادية

١٣ يجب على المنشأة أن تقيس المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة مبلغ مُسترد، بمبلغ الفائض في نهاية فترة التقرير (وهو القيمة العادلة لأصول الخطة مطروحاً منها القيمة الحالية لواجب المنافع المُحددة) الذي يكون للمنشأة حق في الحصول عليه على أنه مبلغ مُسترد، مطروحاً منه أي تكاليف مرتبطة به. فعلى سبيل المثال، إذا كان المبلغ المُسترد سيخضع لضريبة بخلاف ضريبة الدخل، يجب على المنشأة أن تقيس المبلغ المُسترد بالصافي بعد الضريبة.

١٤ عند قياس المبلغ المُسترد المتاح عند تصفية الخطة (الفقرة ١١(ج))، يجب على المنشأة أن تُدرج التكاليف التي تتحملها الخطة لتسوية التزامات الخطة ودفع المبلغ المسترد. فعلى سبيل المثال، يجب على المنشأة أن تطرح الأتعاب المهنية إذا كانت هذه الأتعاب تدفعها الخطة وليس المنشأة، وتكاليف أي أقساط تأمين قد تكون مطلوبة لضمان الالتزام عند التصفية.

١٥ في حالة تحديد المبلغ المُسترد بأنه كامل مبلغ الفائض أو نسبة منه، بدلاً من أن يكون مبلغاً ثابتاً، فلا يجوز للمنشأة إجراء أي تعديل تبعاً للقيمة الزمنية للنقود، حتى ولو كان المبلغ المُسترد قابلاً للتحقق فقط في تاريخ مستقبلي.

المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراك

١٦ في حالة عدم وجود أي متطلب يقضي بوجود حد أدنى من التمويل للاشتراكات المتعلقة بالخدمة المستقبلية، تكون المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية هي تكلفة الخدمة المستقبلية على المنشأة لكل فترة على مدى العمر المتوقع للخطة أو العمر المتوقع للمنشأة، أيهما أقصر. ويُستثنى من تكلفة الخدمة المستقبلية على المنشأة المبالغ التي سيتحملها الموظفون.

١٧ يجب على المنشأة أن تحدد تكاليف الخدمة المستقبلية باستخدام افتراضات تتفق مع تلك المُستخدمة عند تحديد واجب المنافع المُحددة ومع الحالة التي توجد في نهاية فترة التقرير كما هو مُحدد بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٩. وبناءً عليه، لا يجوز للمنشأة أن تفترض حدوث أي تغيير في المنافع التي ستقدمها الخطة في المستقبل إلى حين تعديل الخطة ويجب عليها أن تفترض استقرار القوى العاملة في المستقبل ما لم تخفض المنشأة عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة. وفي الحالة الأخيرة، يجب أن يشتمل الافتراض المتعلق بالقوى العاملة المستقبلية على التخفيض.

أثر متطلب الحد الأدنى للتمويل على المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية

١٨ يجب على المنشأة أن تحلل أي متطلب يقضي بوجود حد أدنى للتمويل في تاريخ مُحدد إلى الاشتراكات التي تكون مطلوبة لتغطية (أ) أي عجز موجود فيما يخص الخدمة السابقة على أساس الحد الأدنى للتمويل و(ب) الخدمة المستقبلية.

١٩ لا تؤثر الاشتراكات لتغطية أي عجز موجود على أساس الحد الأدنى للتمويل، فيما يتعلق بالخدمات المُتلقاة بالفعل، على الاشتراكات المستقبلية للخدمة المستقبلية. وقد ينشأ عنها التزام وفقاً للفقرات ٢٣–٢٦.

٢٠ في حالة وجود متطلب يقضي بوجود حد أدنى من التمويل للاشتراكات المتعلقة بالخدمة المستقبلية، فإن المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية تكون هي مجموع:

(أ) أي مبلغ يخفض الاشتراكات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى من التمويل فيما يخص الخدمة المستقبلية لأن المنشأة قامت بسداد مبلغ مبكراً (أي دفعت المبلغ قبل أن تكون مُطالبة بذلك)؛ و

(ب) تكلفة الخدمة المستقبلية المُقدرة في كل فترة وفقاً للفقرتين ١٦ و١٧، مطروحاً منها الاشتراكات المُقدرة لمتطلب الحد الأدنى من التمويل التي ستكون مطلوبة فيما يخص الخدمة المستقبلية في تلك الفترات إذا لم يكن هناك أي مبلغ سُدد مبكراً كما هو موضح في البند (أ).

٢١ يجب على المنشأة أن تقدر الاشتراكات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى من التمويل فيما يخص الخدمة المستقبلية مع الأخذ في الحسبان أثر أي فائض موجود يتم تحديده باستخدام أساس الحد الأدنى للتمويل ولكن باستثناء المبلغ المسدد مبكراً المُوضح في الفقرة ٢٠(أ). ويجب على المنشأة أن تستخدم افتراضات متفقة مع أساس الحد الأدنى للتمويل، وفيما يخص أي عوامل غير مُحددة بموجب ذلك الأساس، فإنها تستخدم افتراضات متفقة مع تلك المُستخدمة عند تحديد واجب المنافع المُحددة ومع الحالة التي توجد في نهاية فترة التقرير كما هو محدد بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٩. ويجب أن يتضمن التقدير أي تغيرات متوقعة نتيجة دفع المنشأة للحد الأدنى من الاشتراكات عند استحقاقها. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتضمن التقدير أثر التغييرات المتوقعة في أحكام وشروط أساس الحد الأدنى للتمويل والتي لا تُعد في حكم المسنونة أو متفقاً عليها تعاقدياً في نهاية فترة التقرير.

٢٢ عند تحديد المنشأة للمبلغ المُوضح في الفقرة ٢٠(ب)، إذا كانت الاشتراكات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى من التمويل فيما يخص الخدمة المستقبلية تزيد عن تكلفة الخدمة المستقبلية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ في أية فترة بعينها، فإن تلك الزيادة تخفض مبلغ المنفعة

الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية. وبالرغم من ذلك، لا يمكن مطلقاً أن يكون المبلغ المُوضح في الفقرة ٢٠(ب) أقل من الصفر.

عندما يمكن أن ينشأ التزام عن متطلب الحد الأدنى للتمويل

٢٣ عندما يكون على المنشأة واجب بموجب متطلب يقضي بوجود حد أدنى من التمويل لدفع الاشتراكات اللازمة لتغطية عجز قائم على أساس الحد الأدنى للتمويل فيما يتعلق بالخدمات التي تم تلقيها بالفعل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت الاشتراكات المستحقة السداد ستكون متاحة في صورة مبلغ مُسترد أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية بعد أن تُدفع في الخطة.

٢٤ بالقدر الذي ستكون به الاشتراكات المستحقة السداد غير متاحة بعد أن تُدفع في الخطة، يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً عندما ينشأ الواجب. ويجب أن يخفض الالتزام صافي أصل المنافع المُحددة أو أن يزيد صافي التزام المنافع المُحددة بحيث لا يُتوقع أن ينتج أي مكسب أو خسارة من تطبيق الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ عندما تُدفع الاشتراكات.

٢٥-٢٦ [حُذفت]

تاريخ السريان

٢٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

٢٧أ عدَّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدَّل الفقرة ٢٦. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

٢٧ب أضاف الإصدار "السداد المبكر لمتطلب الحد الأدنى للتمويل" الفقرة ٣أ، وعدل الفقرات ١٦–١٨ و٢٠–٢٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٧ج عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المُعدل في ٢٠١١) الفقرات ١ و٦ و١٧ و٢٤ وحذف الفقرتين ٢٥ و٢٦. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المُعدل في ٢٠١١).

التحول

٢٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير من بداية أول فترة معروضة في القوائم المالية الأولى التي ينطبق عليها التفسير. ويجب على المنشأة أن تثبت أي تعديل أولي ينشأ عن تطبيق هذا التفسير ضمن الأرباح المبقاة في بداية تلك الفترة.

٢٩ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرات ٣أ و١٦–١٨ و٢٠–٢٢ من بداية أسبق فترة مقارنة معروضة في القوائم المالية الأولى التي تطبق فيها المنشأة هذا التفسير. وإذا كانت المنشأة قد طبقت هذا التفسير في وقت سابق قبل أن تطبق التعديلات، فيجب عليها أن تثبت التعديل الناتج عن تطبيق التعديلات ضمن الأرباح المبقاة في بداية أسبق فترة مقارنة معروضة.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٦
"التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٦ "التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٦
التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

الخلفية

١ لدى العديد من المنشآت المعدة للتقرير استثمارات في عمليات أجنبية (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ الفقرة ٨). وقد تكون مثل هذه العمليات الأجنبية منشآت تابعة أو منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة أو فروعاً. ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ من المنشأة أن تحدد العملة الوظيفية لكل واحدة من عملياتها الأجنبية على أنها عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية لتلك العملية. وعند ترجمة النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة العرض، فإن المنشأة مطالبة بأن تثبت فروقات صرف العملات الأجنبية ضمن الدخل الشامل الآخر إلى حين استبعاد العملية الأجنبية.

٢ لن يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط من مخاطر العملة الأجنبية التي تنشأ عن صافي استثمار في عملية أجنبية إلا عندما يتم إدراج صافي أصول تلك العملية الأجنبية في القوائم المالية[١] وقد يكون البند الذي يتم التحوط له من مخاطر العملة الأجنبية التي تنشأ عن صافي الاستثمار في عملية أجنبية عبارة عن صافي أصول بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الدفتري لصافي أصول العملية الأجنبية.

٣ يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ تعيين بند مُتحوط له مؤهل وأدوات تحوط مؤهلة في علاقة المحاسبة عن التحوط. وإذا كانت هناك علاقة تحوط تم تعيينها، في حالة تحوط لصافي استثمار، فإن مبلغ المكسب أو الخسارة من أداة التحوط، التي يتم تحديدها على أنها تحوط فاعل لصافي الاستثمار، يتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تضمينه مع فروقات صرف العملات الأجنبية الناشئة عن ترجمة نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي.

٤ قد تتعرض منشأة لديها العديد من العمليات الأجنبية لعدد من مخاطر العملة الأجنبية. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن تحديد مخاطر العملة الأجنبية التي تتأهل على أنها مخاطر مُتحوط منها في التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية.

٥ يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للمنشأة بأن تعين أداة مالية سواءً كانت مشتقة أو غير مشتقة (أو مزيجاً من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة) على أنها أدوات للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المكان، ضمن المجموعة، الذي يمكن الاحتفاظ فيه بأدوات التحوط التي تُعد تحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية حتى تتأهل للمحاسبة عن التحوط.

٦ يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إعادة تصنيف المبالغ التراكمية المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر، والمتعلقة بكل من فروقات صرف العملات الأجنبية الناشئة عن ترجمة النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية والمكسب أو الخسارة من أداة التحوط التي يتم تحديد أنها تحوط فاعل لصافي الاستثمار، من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنها تعديل إعادة تصنيف عندما تستبعد المنشأة الأم العملية الأجنبية. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تحدد بها المبالغ التي سيتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة فيما يخص كل من أداة التحوط والبند المُتحوط له.

---

[١] سيكون هذا هو الحال فيما يخص القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية التي تتم المحاسبة فيها عن استثمارات مثل منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية والقوائم المالية التي تتضمن فرعاً أو عملية مشتركة حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة".

النطاق

٧ ينطبق هذا التفسير على المنشأة التي تتحوط من مخاطر العملة الأجنبية الناشئة عن صافي استثماراتها في عمليات أجنبية وترغب في تأهيلها للمحاسبة عن التحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولغرض التسهيل، يشير هذا التفسير لمثل تلك المنشأة على أنها المنشأة الأم وللقوائم المالية التي يتم فيها إدراج صافي أصول العمليات الأجنبية على أنها القوائم المالية الموحدة. وجميع الإشارات إلى المنشأة الأم تنطبق –على حد سواء- على المنشأة التي لديها صافي استثمار في عملية أجنبية تُعد مشروعاً مشتركاً أو منشأة زميلة أو فرعاً.

٨ ينطبق هذا التفسير فقط على التحوطات لصافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية؛ ولا يجوز تطبيقه بالقياس المنطقي على الأنواع الأخرى من المحاسبة عن التحوط.

الإشكالات

٩ قد يتم الاحتفاظ بالاستثمارات في العمليات الأجنبية بشكل مباشر من قبل المنشأة الأم أو بشكل غير مباشر من قبل المنشأة أو المنشآت التابعة لها. والإشكالات التي يتناولها هذا التفسير هي:

(أ) *طبيعة المخاطر المتحوط منها ومبلغ البند المتحوط له اللذين يمكن تعيين علاقة تحوط لهما:*

(١) ما إذا كان يمكن للمنشأة الأم أن تعيّن فقط فروقات صرف العملات الأجنبية الناشئة عن وجود فرق بين العملتين الوظيفيتين للمنشأة الأم وعمليتها الأجنبية على أنها المخاطر المُتحوط منها، أو ما إذا كان يمكن لها أيضاً أن تعيّن فروقات صرف العملات الأجنبية الناشئة عن الفرق بين عملة عرض القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم والعملة الوظيفية للعملية الأجنبية على أنها المخاطر المُتحوط منها؛

(٢) إذا كانت المنشأة الأم تحتفظ بالعملية الأجنبية بشكل غير مباشر: ما إذا كانت المخاطر المتحوط منها يمكن أن تتضمن فقط فروقات صرف العملات الأجنبية الناشئة عن الفروقات في العملتين الوظيفيتين بين العملية الأجنبية ومنشأتها الأم المباشرة، أو ما إذا كانت المخاطر المتحوط منها يمكن أن تتضمن أيضاً أي فروقات في صرف العملات الأجنبية بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية وأية منشأة أُمّ وسيطة أو نهائية (أي ما إذا كانت المخاطر الاقتصادية للمنشأة الأم النهائية تتأثر بحقيقة أن صافي الاستثمار في العملية الأجنبية يُحتفظ به من خلال منشأة أم وسيطة).

(ب) *المكان ضمن المجموعة الذي يمكن الاحتفاظ فيه بأداة التحوط:*

(١) ما إذا كان من الممكن تأسيس علاقة مؤهلة للمحاسبة عن التحوط فقط إذا كانت المنشأة التي تتحوط لصافي استثمارها طرفاً في أداة التحوط أو ما إذا كان يمكن لأية منشأة ضمن المجموعة، بغض النظر عن عملتها الوظيفية، أن تحتفظ بأداة التحوط؛

(٢) ما إذا كانت طبيعة أداة التحوط (مشتقة أو غير مشتقة) أو طريقة التوحيد تؤثر في تقييم فاعلية التحوط.

(ج) *المبالغ التي ينبغي إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنها تعديلات إعادة تصنيف عند استبعاد العملية الأجنبية:*

(١) عندما يتم استبعاد عملية أجنبية كانت مُتحوطاً لها؛ فما هي المبالغ من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية للمنشأة الأم فيما يتعلق بأداة التحوط وفيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية، التي ينبغي أن يتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم؛

(٢) ما إذا كانت طريقة التوحيد تؤثر في تحديد المبالغ التي سيتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة.

الإجماع

طبيعة المخاطر المُتحوط منها ومبلغ البند المُتحوط له اللذين يمكن تعيين علاقة تحوط لهما

١٠ يجوز تطبيق المحاسبة عن التحوط فقط على فروقات صرف العملات الأجنبية الناشئة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية للمنشأة الأم.

١١ في التحوط من مخاطر العملة الأجنبية الناشئة عن صافي استثمار في عملية أجنبية، يمكن أن يكون البند المُتحوط له صافي أصول بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الدفتري لصافي أصول العملية الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم. ويعتمد المبلغ الدفتري لصافي أصول العملية الأجنبية الذي يمكن تعيينه على أنه البند المُتحوط له في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم على ما إذا كانت أية منشأة أُمّ، من مستوى أدنى، للعملية الأجنبية قد طبقت المحاسبة عن التحوط على صافي أصول تلك العملية الأجنبية بكاملها، أو على جزء منها، وتلك المحاسبة قد تم الإبقاء عليها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

١٢ يجوز أن تكون المخاطر المُتحوط منها هي التعرض لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية لأية منشأة أُمّ (سواء كانت المنشأة الأم المباشرة أو الوسيطة أو النهائية) لتلك العملية الأجنبية. ولا تؤثر حقيقة أن صافي الاستثمار يتم الاحتفاظ به من خلال منشأة أُمّ وسيطة على طبيعة المخاطر الاقتصادية الناشئة عن تعرض المنشأة الأم النهائية لمخاطر العملة الأجنبية.

١٣ يمكن أن يتأهل التعرض لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة عن صافي استثمار في عملية أجنبية للمحاسبة عن التحوط مرة واحدة فقط في القوائم المالية الموحدة. ولذلك، فإذا تم التحوط لنفس صافي أصول العملية الأجنبية من قبل أكثر من منشأة أُمّ ضمن المجموعة (على سبيل المثال، كل من المنشأة الأم المباشرة ومنشأة أم غير مباشرة) للتحوط من نفس المخاطر، فإن علاقة تحوط واحدة فقط هي التي ستتأهل للمحاسبة عن التحوط في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم النهائية. ولا يلزم أن تحافظ منشأة أُمّ من مستوى أعلى على علاقة التحوط التي تعينها واحدة من المنشآت الأم الأخرى في قوائمها المالية الموحدة. ولكن إذا لم تحافظ المنشأة الأم التي من مستوى أعلى على علاقة التحوط، فإن المحاسبة عن التحوط التي تطبقها المنشأة الأم التي من مستوى أدنى يجب عكسها قبل أن يتم إثبات المحاسبة عن التحوط من قبل المنشأة الأم التي من مستوى أعلى.

المكان الذي يمكن الاحتفاظ فيه بأداة التحوط

١٤ يمكن تعيين أداة مشتقة أو غير مشتقة (أو مزيج من الأدوات المشتقة وغير المشتقة) على أنها أداة تحوط في تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن تحتفظ بأداة (أدوات) التحوط أية منشأة أو منشآت ضمن المجموعة، طالما أنه قد تم استيفاء متطلبات التعيين والتوثيق والفاعلية الواردة في الفقرة ١/٤/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، والمتعلقة بالتحوط لصافي استثمار. وعلى وجه التحديد، ينبغي توثيق استراتيجية التحوط في المجموعة بشكل واضح بسبب احتمال وجود تعيينات مختلفة على مستويات مختلفة داخل المجموعة.

١٥ لغرض تقييم الفاعلية، فإن التغير في قيمة أداة التحوط فيما يتعلق بمخاطر صرف العملات الأجنبية يتم حسابه بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم التي يتم قياس المخاطر المتحوط منها مقابل عملتها الوظيفية، وفقاً لوثائق المحاسبة عن التحوط. وتبعاً لمكان الاحتفاظ بأداة التحوط، ففي حال غياب المحاسبة عن التحوط يمكن إثبات إجمالي التغير في القيمة ضمن الربح أو الخسارة، أو ضمن الدخل الشامل الآخر، أو في كليهما. ولكن تقييم الفاعلية لا يتأثر بما إذا كان التغير في قيمة أداة التحوط قد تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر. وكجزء من تطبيق المحاسبة عن التحوط، فإن إجمالي الجزء الفاعل من التغير يتم إدراجه ضمن الدخل الشامل الآخر. ولا يتأثر تقييم الفاعلية بما إذا كانت أداة التحوط أداة مشتقة أو غير مشتقة ولا بطريقة التوحيد.

استبعاد عملية أجنبية مُتحوط لها

١٦ عندما يتم استبعاد عملية أجنبية كان قد تم التحوط لها، فإن المبلغ المعاد تصنيفه من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم فيما يتعلق بأداة التحوط يكون هو المبلغ المطلوب تحديده

وفقاً للفقرة ١٤/٥/٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وذلك المبلغ هو المكسب أو الخسارة التراكمية من أداة التحوط التي تم تحديد أنها تحوط فاعل.

١٧ المبلغ المُعاد تصنيفه من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم فيما يتعلق بصافي الاستثمار في تلك العملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٤٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ هو المبلغ الذي يتم تضمينه في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية لتلك المنشأة الأم فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية. وفي القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم النهائية، لا يتأثر بطريقة التوحيد مجموع صافي المبلغ المثبت في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية فيما يتعلق بجميع العمليات الأجنبية. ومع ذلك، فإن المبلغ الذي يتم تضمينه في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية المتعلق بعملية أجنبية بعينها قد يتأثر بما إذا كانت المنشأة الأم النهائية تستخدم طريقة التوحيد المباشرة أو طريقة التوحيد خطوة بخطوة.[٢] وقد ينتج عن استخدام طريقة التوحيد خطوة بخطوة إعادة تصنيف مبلغ إلى الربح أو الخسارة مختلف عن ذلك المستخدم لتحديد فاعلية التحوط. ويمكن إزالة هذا الفرق بتحديد المبلغ المتعلق بتلك العملية الأجنبية الذي كان من الممكن أن ينشأ فيما لو كان قد تم استخدام طريقة التوحيد المباشرة. ولا يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ إجراء مثل هذا التعديل. ولكنه أحد خيارات السياسة المحاسبية الذي ينبغي اتباعه بشكل ثابت لصافي الاستثمارات جميعها.

تاريخ السريان

١٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ أكتوبر ٢٠٠٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على الفقرة ١٤ الذي تم بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في أبريل ٢٠٠٩، للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق لكلٍ منهما. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ أكتوبر ٢٠٠٨، أو قامت بتطبيق التعديل على الفقرة ١٤ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٨أ [حُذفت]

١٨ب عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، و٥–٧، و١٤، و١٦، وفقرة إرشادات التطبيق ١ وإرشادات التطبيق ٨ وحذف الفقرة ١٨أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التحول

١٩ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٨ كيفية تطبيق المنشأة لتغيير في السياسة المحاسبية ناتج عن التطبيق الأولي لأحد التفسيرات. وليس مطلوباً من المنشأة الالتزام بتلك المتطلبات عندما تطبق هذا التفسير لأول مرة. وإذا كانت المنشأة قد عيّنت أداة تحوط على أنها تحوط لصافي استثمار ولكن التحوط لا يستوفي شروط المحاسبة عن التحوط الواردة في هذا التفسير، فيجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ لإيقاف المحاسبة عن ذلك التحوط بأثر مستقبلي.

---

[٢] الطريقة المباشرة هي طريقة التوحيد التي تتم فيها ترجمة القوائم المالية للعملية الأجنبية مباشرة إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم النهائية. أمّا طريقة خطوة بخطوة فهي طريقة التوحيد التي تتم فيها أولاً ترجمة القوائم المالية للعملية الأجنبية إلى العملة الوظيفية لأية منشأة (منشآت) أم وسيطة ومن ثم تتم ترجمتها إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم النهائية (أو عملة العرض إذا كانت مختلفة).

الملحق

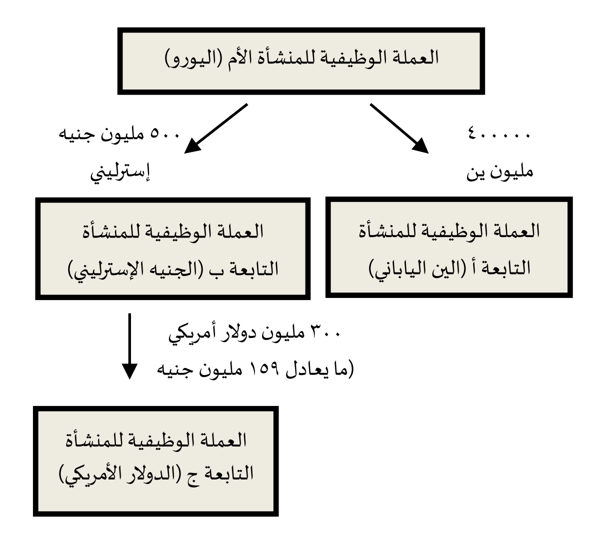
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير.

إ/ت١ يوضح هذا الملحق تطبيق التفسير باستخدام الهيكل المؤسسي الموضح أدناه. وفي جميع الحالات، يتم اختبار فاعلية علاقات التحوط الموضحة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بالرغم من أن هذا الاختبار لم تتم مناقشته في هذا الملحق. تقوم المنشأة الأم، التي هي المنشأة الأم النهائية، بعرض قوائمها المالية الموحدة بعملتها الوظيفية وهي اليورو. وكل منشأة من المنشآت التابعة مملوكة لها بالكامل. ويشمل صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ب" البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني (العملة الوظيفية هي الجنيه الإسترليني) صافي استثمار المنشأة التابعة "ب" البالغ ٣٠٠ مليون دولار، الذي يعادل ١٥٩ مليون جنيه إسترليني، في المنشأة التابعة "ج" (العملة الوظيفية هي الدولار الأمريكي). وبعبارةٍ أخرى، فإن صافي أصول المنشأة التابعة "ب" بخلاف استثمارها في المنشأة التابعة "ج" هو ٣٤١ مليون جنيه إسترليني.

طبيعة المخاطر المُتحوط منها التي يمكن تعيين علاقة تحوط لها (الفقرات ١٠-١٣)

إ/ت٢ تستطيع المنشأة الأم التحوط لصافي استثمارها في كلٍ من المنشآت التابعة "أ" و"ب" و"ج" من مخاطر صرف العملات الأجنبية بين العملات الوظيفية لكل منها (الين الياباني والجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي) واليورو. وإضافة لذلك، تستطيع المنشأة الأم التحوط من مخاطر صرف العملتين الأجنبيتين الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني بين العملتين الوظيفيتين للمنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج". وفي قوائمها المالية الموحدة، تستطيع المنشأة التابعة "ب" التحوط لصافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج" من مخاطر الصرف بين العملتين الوظيفيتين لكل منهما وهما الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني. والمخاطر المعيّنة في الأمثلة التالية هي مخاطر سعر الصرف الفوري للعملات الأجنبية لأن أدوات التحوط ليست مشتقات. وإذا كانت أدوات التحوط عقوداً آجلة، فإن المنشأة الأم تستطيع تعيين مخاطر سعر الصرف الآجل للعملات الأجنبية.



مبلغ البند المتحوط له الذي يمكن تعيين علاقة تحوط له (الفقرات ١٠-١٣)

إ/ت٣ ترغب المنشأة الأم في التحوط من مخاطر صرف العملات الأجنبية الناتجة من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج". بافتراض أن المنشأة التابعة "أ" لديها اقتراض خارجي قدره ٣٠٠ مليون دولار أمريكي. وأن صافي أصول المنشأة التابعة "أ" في بداية فترة التقرير يبلغ ٤٠٠٠٠ مليون ين ياباني بما في ذلك المتحصلات من الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي.

إ/ت٤ يمكن أن يكون البند المتحوط له صافي أصول بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الدفتري لصافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ج" (٣٠٠ مليون دولار) في قوائمها المالية الموحدة. وتستطيع المنشأة الأم، في قوائمها المالية الموحدة، تعيين الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" على أنه تحوط من مخاطر سعر الصرف الفوري بين اليورو والدولار الأمريكي المتعلقة بصافي استثمارها في صافي أصول المنشأة التابعة "ج" البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي. وفي هذه الحالة، فإن كلاً من فرق سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" وفرق سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي على صافي الاستثمار في المنشأة التابعة "ج" البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي يتم تضمينهما في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم بعد تطبيق المحاسبة عن التحوط.

إ/ت٥ في حال غياب المحاسبة عن التحوط، فإن إجمالي فرق سعر الصرف بين الدولار الأمريكي واليورو على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" سيتم إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم كما يلي:

- تغير سعر الصرف الفوري بين الدولار الأمريكي والين الياباني، المترجم إلى اليورو، سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة،
- تغير سعر الصرف الفوري بين الين الياباني واليورو سيتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر.

وبدلاً من التعيين الوارد في فقرة إرشادات التطبيق ٤، فإن المنشأة الأم تستطيع في قوائمها المالية الموحدة تعيين الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار في المنشأة التابعة "أ" على أنه تحوط من مخاطر سعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي بين المنشأة التابعة "ج" والمنشأة التابعة "ب". وفي هذه الحالة، فإن إجمالي فرق سعر الصرف بين الدولار الأمريكي واليورو على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" سيتم بدلاً من ذلك إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم كما يلي:

- تغير سعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي سيتم إثباته ضمن احتياطي ترجمة العملات الأجنبية المتعلق بالمنشأة التابعة "ج"،
- تغير سعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني والين الياباني، المُترجم إلى اليورو، سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة،
- تغير سعر الصرف الفوري بين الين الياباني واليورو سيتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر.

إ/ت٦ لا تستطيع المنشأة الأم تعيين الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" على أنه تحوط لكل من مخاطر سعر الصرف الفوري بين اليورو والدولار الأمريكي ومخاطر سعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي في قوائمها المالية الموحدة. ذلك أن أداة التحوط الواحدة تستطيع التحوط لمرة واحدة فقط من نفس المخاطر المعينة. ولا تستطيع المنشأة التابعة "ب" تطبيق المحاسبة عن التحوط في قوائمها المالية الموحدة لأن أداة التحوط مُحتفظ بها خارج المجموعة التي تضم المنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج".

في أي مكان ضمن المجموعة يمكن الاحتفاظ بأداة التحوط (الفقرتان ١٤ و١٥)؟

إ/ت٧ كما ورد في فقرة إرشادات التطبيق ٥، فإن إجمالي التغير في القيمة فيما يتعلق بمخاطر صرف العملات الأجنبية على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" سيتم تسجيله ضمن كلٍ من الربح أو الخسارة (مخاطر سعر الصرف الفوري بين الدولار الأمريكي والين الياباني) والدخل الشامل الآخر (مخاطر سعر الصرف الفوري بين اليورو والين الياباني) في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم في حال غياب المحاسبة عن التحوط. ويتم تضمين كلٍ من المبلغين لغرض تقييم فاعلية التحوط المعيَّن في فقرة إرشادات التطبيق ٤ لأن التغير في قيمة كلٍ من أداة التحوط والبند المتحوط له يتم حسابه بالرجوع إلى اليورو وهو العملة الوظيفية للمنشأة الأم مقابل الدولار الأمريكي وهو العملة الوظيفية للمنشأة التابعة "ج"، وفقاً لوثائق التحوط. ولا تؤثر طريقة التوحيد (أي الطريقة المباشرة أو طريقة خطوة بخطوة) على تقييم فاعلية التحوط.

المبالغ المُعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد عملية أجنبية (الفقرتان ١٦ و١٧)

إ/ت٨ عند استبعاد المنشأة التابعة "ج"، فإن المبالغ التي يُعاد تصنيفها من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم هي:

(أ) فيما يتعلق بالاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي للمنشأة التابعة "أ": المبلغ الذي يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ تحديده، أي إجمالي التغير في القيمة فيما يتعلق بمخاطر صرف العملات الأجنبية الذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر على أنه الجزء الفاعل من التحوط؛

(ب) فيما يتعلق بصافي الاستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج": المبلغ الذي يتم تحديده بطريقة التوحيد التي تتبعها المنشأة. وإذا استخدمت المنشأة الأم الطريقة المباشرة، فإن احتياطي ترجمة العملات الأجنبية لديها فيما يتعلق بالمنشأة التابعة "ج" سيتم تحديده مباشرةً بسعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي. وإذا استخدمت المنشأة الأم طريقة خطوة بخطوة، فإن احتياطي صرف العملات الأجنبية لديها فيما يتعلق بالمنشأة التابعة "ج" سيتم تحديده باحتياطي صرف العملات الأجنبية الذي تقوم بإثباته المنشأة التابعة "ب" والذي يعكس سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي، مُترجماً إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم باستخدام سعر الصرف بين اليورو والجنيه الإسترليني. ولا يتطلب استخدام المنشأة الأم لطريقة التوحيد خطوة بخطوة في فترات سابقة أو يمنعها من تحديد مبلغ احتياطي صرف العملات الأجنبية الذي سيُعاد تصنيفه عندما تستبعد المنشأة التابعة "ج" ليكون هو المبلغ الذي كانت ستقوم بإثباته فيما لو كانت قد استخدمت بصفة دائمة الطريقة المباشرة، بناءً على سياستها المحاسبية.

التحوط لأكثر من عملية أجنبية واحدة (الفقرات ١١ و١٣ و١٥)

إ/ت٩ توضح الأمثلة التالية أن المخاطر التي يمكن التحوط منها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم هي دائماً المخاطر بين عملتها الوظيفية (اليورو) والعملتين الوظيفيتين للمنشأتين التابعتين "ب" و"ج". وبغض النظر عن كيفية تعيين التحوطات، فإن الحد الأقصى للمبالغ التي يمكن أن تكون تحوطات فاعلة ليتم تضمينها في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم عند التحوط لكلٍ من العمليتين الأجنبيتين هما ٣٠٠ مليون دولار لمخاطر سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي ومبلغ ٣٤١ مليون جنيه إسترليني لمخاطر سعر الصرف بين اليورو والجنيه الإسترليني. وتُضاف التغيرات الأخرى في القيمة بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن الربح أو الخسارة الموحد للمنشأة الأم. وبكل تأكيد، سيكون بإمكان المنشأة الأم أن تعيّن مبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي فقط للتغيرات في سعر الصرف الفوري بين الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني أو ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني فقط للتغيرات في سعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني واليورو.

المنشأة الأم تحتفظ بأدوات تحوط بكلٍ من الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني

إ/ت١٠ قد ترغب المنشأة الأم في التحوط من مخاطر صرف العملات الأجنبية المتعلقة بصافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب" وكذلك تلك المتعلقة بالمنشأة التابعة "ج". افترض أن المنشأة الأم تحتفظ بأدوات تحوط مناسبة مُقومة بالدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني وتستطيع تعيينها على أنها تحوطات لصافي استثماراتها في المنشأة التابعة "ب" والمنشاة التابعة "ج". وتشمل التعيينات التي تستطيع المنشأة الأم القيام بها في قوائمها المالية الموحدة ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أداة تحوط بمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي معينة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري بين اليورو والدولار الأمريكي فيما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ج" وأداة تحوط تصل إلى مبلغ ٣٤١ مليون جنيه إسترليني معينة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٣٤١ مليون جنيه إسترليني في المنشأة التابعة "ب" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري بين اليورو والجنيه الإسترليني فيما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ب".

(ب) أداة تحوط بمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي معينة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي فيما بين المنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج" وأداة تحوط تصل إلى مبلغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني معينة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشأة التابعة "ب" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري بين اليورو والجنيه الإسترليني فيما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ب".

إ/ت١١ تختلف مخاطر سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي، الناتجة من صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ج"، عن مخاطر سعر الصرف بين اليورو والجنيه الإسترليني، الناتجة من صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ب". ولكن في الحالة الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق ١٠(أ)، فإن المنشأة الأم بتعيينها لأداة التحوط بالدولار الأمريكي التي تحتفظ بها تكون قد تحوطت بالفعل وبالكامل من مخاطر سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي الناتجة من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج". وإذا قامت المنشأة الأم أيضاً بتعيين أداة تحوط بالجنيه الإسترليني تحتفظ بها على أنها تحوط لصافي استثمارها البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشأة التابعة "ب"، فإن مبلغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني من صافي الاستثمار ذلك، الذي يمثل المبلغ المعادل بالجنيه الإسترليني لصافي استثمارها بالدولار الأمريكي في المنشأة التابعة "ج"، سيكون قد تم التحوط له مرتين من مخاطر سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني واليورو في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

إ/ت١٢ في الحالة الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق ١٠(ب)، إذا عينت المنشأة الأم المخاطر المتحوط منها على أنها التعرض لسعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي فيما بين المنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج"، فإن الجزء المتعلق بسعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي من التغير في قيمة أداة تحوطها البالغة ٣٠٠ مليون دولار أمريكي هو وحده الذي يتم تضمينه في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية للمنشأة الأم فيما يتعلق بالمنشأة التابعة "ج". أمّا المتبقي من التغير (المعادل للتغير في سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني واليورو على مبلغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني) فيتم تضمينه ضمن الربح أو الخسارة الموحد للمنشأة الأم، كما هو وارد في فقرة إرشادات التطبيق ٥. ولأن تعيين مخاطر سعر الصرف بين الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني فيما بين المنشأتين التابعتين "ب" و "ج" لا يشمل مخاطر سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني واليورو، فإن المنشأة الأم تكون قادرة أيضاً على تعيين مبلغ يصل إلى ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري بين الجنيه الإسترليني واليورو فيما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ب".

المنشأة التابعة "ب" تحتفظ بأداة تحوط بالدولار الأمريكي

إ/ت١٣ افترض أن المنشاة التابعة "ب" تحتفظ بدين خارجي يبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي وتم تحويل متحصلات هذا الدين إلى المنشأة الأم من خلال قرض بين الشركتين مُقوم بالجنيه الإسترليني. ولأن كلاً من أصول المنشأة التابعة "ب" والتزاماتها قد زادت بمبلغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني، فإن صافي أصولها يظل دون تغيير. وتستطيع المنشأة التابعة "ب" تعيين الدين الخارجي على أنه تحوط من مخاطر سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي على صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج" في قوائمها المالية الموحدة. ويمكن للمنشأة الأم أن تحافظ على تعيين المنشأة التابعة "ب" لأداة التحوط تلك على أنها تحوط لصافي استثمارها البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" من مخاطر سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي (انظر الفقرة ١٣) وتستطيع المنشأة الأم تعيين أداة التحوط بالجنيه الإسترليني التي تحتفظ بها على أنها تحوط لصافي استثمارها بكامله البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشاة التابعة "ب". ويتم تقييم التحوط الأول، المعيَّن من قبل المنشأة التابعة "ب"، بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة التابعة "ب" (الجنيه الإسترليني) ويتم تقييم التحوط الثاني، المعيَن من قبل المنشأة الأم، بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم (اليورو). وفي هذه الحالة، فإن مخاطر سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي الناتجة من صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ج" هي وحدها التي يكون قد تم التحوط منها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم بأداة التحوط بالدولار الأمريكي، وليس مخاطر سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي بكاملها. ولذلك، فإن مخاطر سعر الصرف بين اليورو والجنيه الإسترليني بكاملها الناتجة من صافي استثمار المنشأة الأم البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشأة التابعة "ب" يمكن التحوط منها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

إ/ت١٤ ومع ذلك، فإن المحاسبة عن قرض المنشأة الأم البالغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني المستحق السداد إلى المنشأة التابعة "ب" يجب أخذها أيضاً في الحسبان. وإذا لم يُعد قرض المنشأة الأم المستحق السداد جزءاً من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب"، بسبب أنه لا يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١، فإن فرق سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني واليورو الناشئ عن ترجمته سيتم إدراجه ضمن الربح أو الخسارة الموحد للمنشأة الأم. وإذا تم اعتبار أن القرض البالغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني المستحق السداد إلى المنشأة التابعة "ب" يُعد جزءاً من صافي استثمار المنشأة الأم، فإن صافي الاستثمار ذلك سيبلغ فقط ٣٤١ جنيه إسترليني ويتم تخفيض المبلغ الذي يمكن أن تعينه المنشأة الأم على أنه البند المتحوط له من مخاطر سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني واليورو من ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني إلى ٣٤١ مليون جنيه إسترليني وفقاً لذلك.

إ/ت١٥ إذا قامت المنشأة الأم بعكس علاقة التحوط المعيّنة من قبل المنشأة التابعة "ب"، يمكن للمنشأة الأم تعيين الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي الذي تحتفظ به المنشأة التابعة "ب" على أنه تحوط لصافي استثمارها البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" من مخاطر سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي وتعيين أداة التحوط بالجنيه الإسترليني التي تحتفظ بها بنفسها على أنها تحوط فقط لمبلغ يصل إلى ٣٤١ مليون جنيه إسترليني من صافي الاستثمار في المنشأة التابعة "ب". وفي هذه الحالة، فإن فاعلية كلٍ من التحوطين سيتم حسابها بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم (اليورو). وتبعاً لذلك، فإن كلاً من تغير سعر الصرف بين الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني في قيمة الاقتراض الخارجي الذي تحتفظ به المنشأة التابعة "ب" وتغير سعر الصرف بين الجنيه الإسترليني واليورو في قيمة قرض المنشأة الأم المستحق السداد إلى المنشأة التابعة "ب" (ما يعادل في مجموعه تغير سعر الصرف بين الدولار الأمريكي واليورو) سيتم تضمينهما في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم. ولأن المنشأة الأم قد تحوطت بالفعل وبالكامل من مخاطر سعر الصرف بين اليورو والدولار الأمريكي الناتجة من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج"، فإنها تستطيع التحوط لمبلغ يصل فقط إلى ٣٤١ مليون جنيه إسترليني من مخاطر سعر الصرف بين اليورو والجنيه الإسترليني على صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب".

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧
"توزيعات أصول غير نقدية على الملاك"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧ "توزيعات أصول غير نقدية على الملاك"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧

توزيعات أصول غير نقدية على الملاك

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨)
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير النقدية المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"

خلفية

١ توزع المنشأة أحياناً أصولاً بخلاف النقد (أصولاً غير نقدية) على أنها توزيعات أرباح على ملاكها[١] بصفتهم ملاكاً. وفي تلك الحالات، يمكن للمنشأة أيضاً أن تمنح ملاكها خيار استلام إمّا أصول غير نقدية أو بديل نقدي. وقد تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي طلبات لتقديم إرشادات عن كيفية محاسبة المنشأة عن مثل تلك التوزيعات.

٢ لا تقدم المعايير الدولية للتقرير المالي إرشادات عن الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تقيس بها التوزيعات على ملاكها (يُشار إليها عادة بلفظ توزيعات الأرباح). ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١ من المنشأة أن تعرض تفاصيل توزيعات الأرباح المثبتة على أنها توزيعات على الملاك إمّا في قائمة التغيرات في حقوق الملكية او في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

النطاق

٣ ينطبق هذا التفسير على الأنواع الآتية من التوزيعات غير التبادلية للأصول من قبل المنشأة على ملاكها بصفتهم ملاكاً:

(أ) توزيعات الأصول غير النقدية (مثل بنود العقارات والآلات والمعدات، أو الأعمال حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو حصص الملكية في منشأة أخرى، أو مجموعات الاستبعاد حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥)؛

(ب) التوزيعات التي تمنح الملاك خيار استلام إمّا أصول غير نقدية أو بديل نقدي.

٤ ينطبق هذا التفسير فقط على التوزيعات التي تكون فيها مساواة في التعامل مع جميع الملاك في نفس الفئة من أدوات حقوق الملكية.

٥ لا ينطبق هذا التفسير على توزيع أصل غير نقدي يخضع في النهاية لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل التوزيع وبعده. وينطبق هذا الاستثناء على القوائم المالية المنفصلة والمنفردة والموحدة للمنشأة التي تقوم بالتوزيع.

٦ وفقاً للفقرة ٥، لا ينطبق هذا التفسير عندما يخضع الأصل غير النقدي في النهاية لسيطرة نفس الأطراف قبل التوزيع وبعده. وتنص الفقرة ب٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ على أنه "تُعتبر مجموعة من الأفراد أنها تسيطر على منشأة ما عندما يكون لهؤلاء الأفراد

---

[١] تعرف الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ الملاك على أنهم حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية.

مجتمعين، نتيجةً لترتيبات تعاقدية، سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على المنافع من أنشطتها". وبناءً عليه، حتى يكون التوزيع خارج نطاق هذا التفسير استناداً إلى أن نفس الأطراف هي التي تسيطر على الأصل قبل التوزيع وبعده، يجب أن يكون لمجموعة بعينها من المساهمين الذين يحصلون على التوزيع، نتيجة لترتيبات تعاقدية، مثل تلك السلطة الجماعية النهائية على المنشأة التي تقوم بالتوزيع.

٧ وفقاً للفقرة ٥، لا ينطبق هذا التفسير عندما توزع المنشأة بعض حصص ملكيتها في منشأة تابعة ولكنها تحتفظ بالسيطرة على المنشأة التابعة. وتقوم المنشأة، التي تقوم بتوزيع ينتج عنه إثبات المنشأة لحصة غير مسيطرة في المنشأة التابعة لها، بالمحاسبة عن التوزيع وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٠.

٨ يتناول هذا التفسير فقط المحاسبة من قبل المنشأة التي تقوم بتوزيع أصول غير نقدية. ولا يتناول المحاسبة من قبل المساهمين الذين يحصلون على مثل هذا التوزيع.

الإشكالات

٩ عندما تعلن المنشأة عن توزيع ويصبح عليها واجب بتوزيع الأصول ذات الصلة على ملاكها، يجب عليها أن تثبت التزاماً بتوزيع الأرباح مستحقة الدفع. وبالتالي، يتناول هذا التفسير الموضوعات الآتية:

(أ) متى ينبغي على المنشأة أن تثبت توزيع الأرباح مستحقة الدفع؟

(ب) ما الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تقيس بها توزيع الأرباح مستحقة الدفع؟

(ج) عند قيام المنشأة بتسوية توزيع الأرباح مستحقة الدفع، كيف ينبغي عليها أن تقوم بالمحاسبة عن أي فرق بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع؟

الإجماع

توقيت إثبات توزيع الأرباح مستحقة الدفع

١٠ يجب إثبات الالتزام بدفع توزيع الأرباح عندما يتم اعتماد توزيع الأرباح على النحو الواجب ويصبح خارج تصرف المنشأة، وهو التاريخ الذي:

(أ) تعتمد فيه السلطة المعنية، مثل المساهمين، الإعلان عن توزيع الأرباح، الصادر من الإدارة أو مجلس الإدارة مثلاً، إذا كانت الدولة تتطلب هذا الاعتماد، أو

(ب) تُعلن فيه الإدارة أو مجلس الإدارة مثلاً عن توزيع الأرباح، إذا كانت الدولة لا تتطلب اعتماداً إضافياً.

قياس توزيع الأرباح مستحقة الدفع

١١ يجب على المنشأة أن تقيس الالتزام بتوزيع أصول غير نقدية على أنها توزيعات أرباح على ملاكها بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.

١٢ إذا كانت المنشأة تمنح ملاكها خيار استلام إمّا أصل غير نقدي أو بديل نقدي، فيجب على المنشأة أن تقدر توزيع الأرباح مستحقة الدفع مع الأخذ في الحسبان كلاً من القيمة العادلة لكل بديل والاحتمال المرتبط باختيار الملاك لكل بديل.

١٣ في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد النظر وأن تعدل المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع، مع إثبات أي تغيرات في المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع، ضمن حقوق الملكية، على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع.

المحاسبة عن أي فرق بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع عند تسوية المنشأة لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع

١٤ عند تسوية المنشأة لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع، يجب عليها أن تثبت الفرق، في حال وجوده، بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع ضمن الربح أو الخسارة.

العرض والإفصاح

١٥ يجب على المنشأة أن تعرض الفرق الموضح في الفقرة ١٤ على أنه بند مستقل ضمن الربح أو الخسارة.

١٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات الآتية، عند الاقتضاء:

(أ) المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع في بداية الفترة ونهايتها؛

(ب) الزيادة أو النقص، نتيجة التغير في القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها، في المبلغ الدفتري المثبت خلال الفترة وفقاً للفقرة ١٣.

١٧ إذا أعلنت المنشأة، بعد نهاية فترة التقرير وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، عن توزيع أرباح بتوزيع أصل غير نقدي، فيجب عليها أن تُفصح عن:

(أ) طبيعة الأصل الذي سيتم توزيعه؛

(ب) المبلغ الدفتري للأصل الذي سيتم توزيعه كما في نهاية فترة التقرير؛

(ج) القيمة العادلة للأصل الذي سيتم توزيعه كما في نهاية فترة التقرير، إذا كانت مختلفة عن مبلغه الدفتري، والمعلومات التي تتطلبها الفقرات ٩٣(ب) و(د) و(ز) و(ط) و٩٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ عن الطريقة (الطرق) المستخدمة لقياس تلك القيمة العادلة.

تاريخ السريان

١٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ولا يُسمح بالتطبيق بأثر رجعي. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨)، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في مايو ٢٠٠٨)، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ (المُعدل بموجب هذا التفسير).

١٩ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٧. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

٢٠ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ١٧. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩
"التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩ "التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩

التخلص من الالتزامات المالية باستخدام أدوات حقوق الملكية

المراجع

- إطار إعداد وعرض القوائم المالية [١]
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

الخلفية

١ قد يقوم مدين ودائن بإعادة التفاوض على شروط التزام مالي مما ينتج عنه تخلص المدين من الالتزام –بشكل كامل أو بشكل جزئي– عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية إلى الدائن. ويُشار إلى هذه المعاملات أحياناً بلفظ "مقايضات الدين بحقوق الملكية". وقد تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي طلبات لتقديم إرشادات بشأن كيفية المحاسبة عن مثل هذه المعاملات.

النطاق

٢ يتناول هذا التفسير المحاسبة من قبل المنشأة عندما يتم إعادة التفاوض على شروط التزام مالي وينتج عن ذلك قيام المنشأة بإصدار أدوات حقوق ملكية إلى دائن المنشأة للتخلص من الالتزام المالي، بكامله أو جزء منه. ولا يتناول التفسير المحاسبة من قبل الدائن.

٣ لا يجوز للمنشأة تطبيق هذا التفسير على المعاملات في الحالات التي يكون فيها:

(أ) الدائن أيضاً مساهم مباشر أو غير مباشر ويتصرف بصفته مساهم حالي مباشر أو غير مباشر.

(ب) الدائن والمنشأة خاضعين لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل المعاملة وبعدها وجوهر المعاملة ينطوي على توزيع لحقوق الملكية من جانب المنشأة أو مساهمات في حقوق الملكية مقدمة إلى المنشأة.

(ج) التخلص من الالتزام المالي عن طريق إصدار أسهم عادية يتم وفقاً للشروط الأصلية للالتزام المالي.

الإشكالات

٤ يتناول هذا التفسير الإشكالات الآتية:

---

[١] الإشارة هنا إلى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والذي أقره المجلس في عام ٢٠٠١ والذي كان سارياً عندما تم وضع التفسير.

(أ) هل تُعد أدوات حقوق ملكية المنشأة المصدرة للتخلص من الالتزام مالي، بكامله أو جزء منه، "عوضاً مدفوعاً" وفقاً للفقرة ٣/٣/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؟

(ب) كيف ينبغي على المنشأة أن تقيس أولياً أدوات حقوق الملكية المصدرة للتخلص من مثل هذا الالتزام المالي؟

(ج) كيف ينبغي على المنشأة المحاسبة عن أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي المتخلص منه ومبلغ القياس الأولي لأدوات حقوق الملكية المُصدرة؟

الإجماع

٥ وفقاً للفقرة ٣/٣/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يُعد إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة إلى الدائن للتخلص من الالتزام مالي، بكامله أو جزء منه، عوضاً مدفوعاً. ويجب على المنشأة حذف الالتزام المالي (أو جزء من الالتزام المالي) من قائمة مركزها المالي عندما يتم التخلص منه وفقاً للفقرة ١/٣/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦ عند الإثبات الأولي لأدوات حقوق الملكية المصدرة إلى الدائن للتخلص من التزام مالي، بكامله أو جزء منه، يجب على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية المُصدرة بالقيمة العادلة لها، ما لم يكن من غير الممكن قياس تلك القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٧ إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُصدرة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عندئذ قياس أدوات حقوق الملكية بحيث تعكس القيمة العادلة للالتزام المالي الذي تم التخلص منه. وعند قياس القيمة العادلة لالتزام مالي تم التخلص منه وينطوي على ميزة تحت الطلب (مثل وديعة تحت الطلب)، فلا تنطبق حينئذ الفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٨ في حالة التخلص من جزء فقط من الالتزام المالي، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان بعض العوض المدفوع يتعلق بتعديل في شروط الالتزام الذي لا يزال قائماً. وإذا كان جزء من العوض المدفوع يتعلق بتعديل في شروط الجزء المتبقي من الالتزام، فيجب على المنشأة تخصيص العوض المدفوع بين ذلك الجزء من الالتزام الذي تم التخلص منه وذلك الجزء من الالتزام الذي لا يزال قائماً. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المتعلقة بالمعاملة عند إجراء هذا التخصيص.

٩ يجب إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو الجزء من الالتزام المالي) الذي تم التخلص منه، والعوض المدفوع، ضمن الربح أو الخسارة، وفقاً للفقرة ٣/٣/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وأدوات حقوق الملكية المُصدرة يجب إثباتها أولياً، وقياسها، في تاريخ التخلص من الالتزام المالي (أو جزء من ذلك الالتزام).

١٠ عندما يتم التخلص من جزء فقط من الالتزام المالي، يجب تخصيص العوض وفقاً للفقرة ٨. ويجب أن يشكل العوض المُخصص للالتزام المتبقي جزءاً من تقييم ما إذا كانت شروط ذلك الالتزام المتبقي قد تم تعديلها بشكل كبير. وإذا كان الالتزام المتبقي قد تم تعديله بشكل كبير، فيجب على المنشأة المحاسبة عن التعديل على أنه تخلص من الالتزام الأصلي وإثبات لالتزام جديد وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٢/٣/٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١١ يجب على المنشأة الإفصاح عن المكسب أو الخسارة التي يتم إثباتها وفقاً للفقرتين ٩ و١٠ على أنها بند مستقل ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الإيضاحات.

تاريخ السريان والتحول

١٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠١٠، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣ يجب على المنشأة تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ من بداية أسبق فترة مقارنة معروضة.

١٤ [حُذفت]

١٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٧. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٦ [حُذفت]

١٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٤، و٥، و٧، و٩، و١٠ وحذف الفقرتين ١٤ و١٦. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠
"تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠

تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي

المراجع

- "إطار مفاهيم التقرير المالي"[١]
- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

الخلفية

١ في عمليات التعدين السطحي، قد تجد المنشآت أنه من الضروري إزالة مخلّفات حفر المنجم ("الطبقة الصخرية أو الترابية") للوصول إلى رواسب المعدن الخام. ويُعرف نشاط إزالة مخلّفات الحفر هذا بأنه "إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية".

٢ يتم عادةً خلال مرحلة تطوير المنجم (قبل بداية الإنتاج)، رسملة تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية باعتبارها جزءاً من التكلفة القابلة للإهلاك فيما يخص بناء المنجم وتطويره وتشييده. ويتم إهلاك أو استنفاد تلك التكاليف المرسملة على أساس منتظم، عادةً باستخدام طريقة وحدات الإنتاج، فور بداية الإنتاج.

٣ قد تستمر منشأة تعدين في رفع الطبقة الصخرية أو الترابية وتكبد تكاليف لإزالة الطبقة الصخرية أو الترابية خلال مرحلة الإنتاج من المنجم.

٤ ليس من الضروري، عند إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج، أن تكون المواد التي يتم إزالتها مخلّفات حفر بنسبة ١٠٠%؛ ففي أغلب الأحيان ستكون مزيجاً من المعدن الخام ومخلّفات الحفر. ويمكن أن تتراوح نسبة المعدن الخام إلى مخلّفات الحفر من درجة متدنية غير ذات جدوى اقتصادية إلى درجة عالية مربحة. وقد ينتج عن إزالة مواد تنخفض فيها نسبة المعدن الخام إلى مخلّفات الحفر بعض المواد الصالحة للاستخدام، التي يمكن استخدامها لإنتاج المخزون. وقد تؤدي هذه الإزالة أيضاً إلى الوصول إلى طبقات أعمق من المواد تحتوي على نسبة أعلى من المعدن الخام إلى مخلّفات الحفر. ومن ثم يعود على المنشأة منفعتان من نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية: المعدن الخام الصالح للاستخدام الذي يمكن استخدامه لإنتاج المخزون وتحسين فرص الوصول إلى كميات إضافية من المواد التي سيتم تعدينها في فترات مستقبلية.

٥ يأخذ هذا التفسير في الحسبان توقيت وكيفية المحاسبة بشكل منفصل عن هاتين المنفعتين الناشئتين عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، وكذلك كيفية قياس هاتين المنفعتين بشكل أولي ولاحقاً.

النطاق

٦ ينطبق هذا التفسير على تكاليف إزالة مخلّفات الحفر التي يتم تكبدها في نشاط التعدين السطحي خلال مرحلة الإنتاج من المنجم (تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج).

[١] الإشارة هنا إلى "إطار مفاهيم التقرير المالي" الصادر في عام ٢٠١٠ والذي كان سارياً عندما تم وضع التفسير.

الإشكالات

٧ يتناول هذا التفسير الإشكالات الآتية:

(أ) إثبات تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج على أنها أصل؛

(ب) القياس الأولي للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية؛

(ج) القياس اللاحق للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية.

الإجماع

إثبات تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج على أنها أصل

٨ يجب على المنشأة المحاسبة عن تكاليف نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"، بقدر تحقق المنفعة من نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في شكل مخزون يتم إنتاجه. ويجب على المنشأة إثبات هذه التكاليف على أنها أصل غير متداول، بقدر تحقق المنفعة في صورة تحسين فرص الوصول إلى المعدن الخام، في حال استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٩ أدناه. ويشير هذا التفسير إلى الأصل غير المتداول بلفظ "الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية".

٩ يجب على المنشأة إثبات الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في حال استيفاء جميع ما يلي:

(أ) أن يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنفعة الاقتصادية المستقبلية (تحسين فرص الوصول إلى كتلة المعدن الخام) المرتبطة بنشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية؛

(ب) أن تستطيع المنشأة تحديد مكون كتلة المعدن الخام التي تم تحسين فرص الوصول إليها؛

(ج) أن يمكن بطريقة يمكن الاعتماد عليها قياس التكاليف المتعلقة بنشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية والمرتبطة بذلك المكون.

١٠ يجب المحاسبة عن الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه إضافة إلى أصل قائم أو تعزيز له. وبعبارة أخرى، ستتم المحاسبة عن الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه جزء من أصل قائم.

١١ يكون تصنيف الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه أصل ملموس أو أصل غير ملموس هو نفس تصنيف الأصل القائم. وبعبارة أخرى، فإن طبيعة هذا الأصل القائم ستحدد ما إذا كان يجب على المنشأة أن تصنف الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه أصل ملموس أو أصل غير ملموس.

القياس الأولي للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية

١٢ يجب على المنشأة أن تقيس بشكل أولي الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية بالتكلفة، وهي مجموع التكاليف المتكبدة بشكل مباشر لتنفيذ نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية الذي يحسن من فرص الوصول إلى المكون المحدد في المعدن الخام، زائد المبلغ المخصص من التكاليف العامة التي يمكن عزوها له بشكل مباشر. وقد تحدث بعض العمليات العرضية في نفس وقت نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج، ولكنها لا تكون ضرورية لاستمرار نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج كما هو مخطط له. ولا يجوز إدراج التكاليف المرتبطة بهذه العمليات العرضية ضمن تكلفة الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية.

١٣ عندما يكون الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية والمخزون الذي تم إنتاجه لا يمكن تحديد تكلفتهما بشكل منفصل، يجب على المنشأة تخصيص تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج بين كل من المخزون الذي تم إنتاجه والأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية باستخدام أساس للتخصيص يستند إلى أحد مقاييس الإنتاج الملائمة. ويجب احتساب هذا المقياس للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام، ويجب استخدامه كمؤشر مرجعي لتحديد مدى تنفيذ النشاط الإضافي لتحقيق منفعة مستقبلية. ومن أمثلة مثل هذه المقاييس:

(أ) تكلفة المخزون المنتج مقارنة بالتكلفة المتوقعة؛

(ب) حجم مخلّفات الحفر المستخرجة مقارنة بالحجم المتوقع، وذلك فيما يخص حجماً معيناً من إنتاج المعدن الخام؛

(ج) المحتوى المعدني للمعدن الخام المستخرج مقارنة بالمحتوى المعدني المتوقع استخراجه، وذلك فيما يخص كمية معينة من المعدن الخام المنتج.

القياس اللاحق للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية

١٤ بعد الإثبات الأولي، يجب تسجيل الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية إمّا بتكلفته أو بمبلغه المعاد تقويمه مطروحاً منه الإهلاك أو الاستنفاد وخسائر الهبوط، بنفس الطريقة المستخدمة للأصل القائم الذي يُعد جزءاً منه.

١٥ يجب إهلاك أو استنفاد الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أساس منتظم، على مدى العمر الإنتاجي المتوقع للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام التي يصبح الوصول إليها أكثر سهولة نتيجةً لنشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية. ويجب تطبيق طريقة وحدات الإنتاج ما لم تكن هناك طريقة أخرى أكثر مناسبة.

١٦ سيختلف العمر الإنتاجي المتوقع للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام، والذي يُستخدم عند إهلاك أو استنفاد الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، عن العمر الإنتاجي المتوقع الذي يُستخدم عند إهلاك أو استنفاد المنجم نفسه والأصول المرتبطة بعمر المنجم. ويُستثنى من ذلك تلك الحالات المحدودة التي يحقق فيها نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية تحسيناً لفرص الوصول إلى كامل كتلة المعدن الخام المتبقية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا قرب نهاية العمر الإنتاجي للمنجم عندما يمثل المكون المحدد الجزء الأخير من كتلة المعدن الخام التي سيتم استخراجها.

الملحق أ

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

أ١ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

أ٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير على تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج والتي يتم تكبدها في بداية أسبق فترة معروضة أو بعدها.

أ٣ في بداية أسبق فترة معروضة، يجب إعادة تصنيف رصيد أي أصل تم إثباته سابقاً نتج عن نشاط لإزالة الطبقة الصخرية أو الترابية تم القيام به خلال مرحلة الإنتاج ("الأصل السابق الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية") على أنه جزء من الأصل القائم الذي يرتبط به نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، طالما كان هناك مكون محدد لكتلة المعدن الخام يمكن أن يرتبط به الأصل السابق الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية. ويجب إهلاك أو استنفاد مثل هذه الأرصدة على مدى العمر الإنتاجي المتوقع المتبقي للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام الذي يرتبط به كل رصيد لأصل سابق ناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية.

أ٤ إذا لم يكن هناك مكون محدد لكتلة المعدن الخام يرتبط به ذلك الأصل السابق الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، فإن ذلك الأصل يجب إثباته ضمن الأرباح المبقاة الافتتاحية في بداية أسبق فترة معروضة.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢١ "الرسوم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢١ "الرسوم"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢١
الرسوم

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤ "التقرير المالي الأولي"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة – نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"

الخلفية

١ قد تفرض الحكومة رسماً على المنشأة. وقد تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي طلبات لتقديم إرشادات بشأن المحاسبة عن الرسوم في القوائم المالية للمنشأة التي تدفع رسوماً. ويتعلق التساؤل بالتوقيت الذي يتم فيه إثبات التزام بدفع رسم، تتم المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

النطاق

٢ يتناول هذا التفسير المحاسبة عن الالتزام بدفع رسم في حال وقوع ذلك الالتزام ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧. ويتناول أيضاً المحاسبة عن التزام بدفع رسم توقيته ومبلغه مؤكدان.

٣ لا يتناول هذا التفسير المحاسبة عن التكاليف التي تنشأ عن إثبات التزام بدفع رسم. وينبغي على المنشأة تطبيق المعايير الأخرى للفصل فيما إذا كان إثبات التزام بدفع رسم ينشأ عنه أصل أو مصروف.

٤ لأغراض هذا التفسير، المقصود بالرسم هو تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، تفرضه الحكومات على المنشآت وفقاً لتشريع (أي أنظمة و/أو لوائح)، وذلك بخلاف:

(أ) تلك التدفقات الخارجة من الموارد والتي تقع ضمن نطاق معايير أخرى (مثل ضرائب الدخل التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل")؛

(ب) الغرامات أو الجزاءات الأخرى التي يتم فرضها بسبب خرق التشريع.

يشير لفظ "الحكومة" إلى الحكومة والهيئات الحكومية والجهات المشابهة سواءً كانت محلية أو وطنية أو دولية.

٥ إن الدفعة التي تؤديها المنشأة لأجل اقتناء أصل أو تقديم خدمات بموجب اتفاقية تعاقدية مع الحكومة لا تستوفي تعريف الرسم.

٦ المنشأة غير مُطالبة بتطبيق هذا التفسير على الالتزامات التي تنشأ عن البرامج الخاصة بتبادل حقوق إطلاق الانبعاثات.

الإشكالات

٧ لتوضيح المحاسبة عن التزام بدفع رسم، يتناول هذا التفسير الإشكالات الآتية:

(أ) ما الحدث الملزم الذي ينشأ عنه إثبات التزام بدفع رسم؟

(ب) هل ينشأ عن الحتمية الاقتصادية بالاستمرار في العمل خلال فترة مستقبلية واجب ضمني بدفع رسم سيكون المتسبب فيه العمل خلال تلك الفترة المستقبلية؟

(ج) هل يُفهم ضمناً من افتراض الاستمرارية أن المنشأة عليها واجب قائم بدفع رسم سيكون المتسبب فيه العمل خلال تلك الفترة المستقبلية؟

(د) هل يتم إثبات الالتزام بدفع رسم في لحظة زمنية معينة، أم أنه ينشأ، في بعض الحالات، بشكل تدريجي مع مرور الوقت؟

(هـ) ما الحدث الملزم الذي ينشأ عنه إثبات التزام بدفع رسم سيترتب إذا تم الوصول إلى حد أدنى معين؟

(و) هل مبادئ إثبات الالتزام بدفع رسم هي نفسها في القوائم المالية السنوية والقوائم المالية الأولية؟

الإجماع

٨ إن الحدث الملزم الذي ينشأ عنه التزام بدفع رسم هو النشاط المتسبب في دفع الرسم، كما هو محدد في التشريع. فعلى سبيل المثال، إذا كان النشاط المتسبب في دفع الرسم هو توليد إيراد في الفترة الحالية وكان احتساب ذلك الرسم يستند إلى الإيراد الذي تولد في فترة سابقة، فإن الحدث الملزم فيما يخص ذلك الرسم هو توليد الإيراد في الفترة الحالية. ويعد توليد الإيراد في الفترة السابقة ضرورياً، ولكنه ليس كافياً، لترتيب واجب قائم.

٩ لا تتحمل المنشأة واجباً ضمنياً بدفع رسم سيكون المتسبب فيه العمل خلال فترة مستقبلية نتيجة أن المنشأة مضطرة اقتصادياً للاستمرار في العمل خلال تلك الفترة المستقبلية.

١٠ لا يُفهم ضمناً من إعداد القوائم المالية في ظل افتراض الاستمرارية أن المنشأة عليها واجب قائم بدفع رسم سيكون المتسبب فيه العمل خلال فترة مستقبلية.

١١ يتم إثبات الالتزام بدفع رسم تدريجياً إذا كان الحدث الملزم يقع على مدى فترة من الزمن (أي إذا كان النشاط الذي يتسبب في دفع الرسم، كما هو محدد بموجب التشريع، يحدث على مدى فترة من الزمن). فعلى سبيل المثال، إذا كان الحدث الملزم هو توليد الإيراد على مدى فترة من الزمن، فإن الالتزام المقابل يتم إثباته بحسب توليد المنشأة لذلك الإيراد.

١٢ إذا كان هناك واجب بدفع رسم ينشأ عندما يتم الوصول إلى حد أدنى معين، فإن المحاسبة عن الالتزام الذي ينشأ عن ذلك الواجب يجب أن تكون متسقة مع المبادئ المحددة في الفقرات ٨-١٤ من هذا التفسير (وتحديداً، الفقرتين ٨ و١١). فعلى سبيل المثال، إذا كان الحدث الملزم هو الوصول إلى حد أدنى لنشاط معين (مثل حد أدنى لمبلغ الإيراد أو المبيعات المتولدة أو المخرجات المنتجة)، فإن الالتزام المقابل يتم إثباته عندما يتم الوصول إلى الحد الأدنى لذلك النشاط.

١٣ يجب على المنشأة أن تطبق في التقرير المالي الأولي نفس مبادئ الإثبات التي تطبقها في القوائم المالية السنوية. ونتيجة لذلك، فإن الالتزام بدفع رسم:

(أ) لا يجوز إثباته في التقرير المالي الأولي إذا لم يكن هناك واجب قائم بدفع الرسم في نهاية فترة التقرير الأولية؛

(ب) يجب إثباته في التقرير المالي الأولي إذا كان هناك واجب قائم بدفع الرسم في نهاية فترة التقرير الأولية.

١٤ يجب على المنشأة إثبات أصل إذا كانت قد قامت بدفع رسم بشكل مسبق ولكنها لم يترتب عليها بعد واجب قائم بدفع ذلك الرسم.

الملحق أ

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

أ١ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

أ٢ يجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية الناتجة من التطبيق الأولي لهذا التفسير بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٢
"المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٢

المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً

المراجع

- إطار مفاهيم التقرير المالي[١]
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

الخلفية

١ تتطلب الفقرة ٢١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" من المنشأة أن تسجل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بعملتها الوظيفية عن طريق تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية (سعر الصرف) في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية. وتنص الفقرة ٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ على أن تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (المعايير).

٢ عندما تدفع المنشأة مقدماً أو تستلم مقدماً عوضاً بعملة أجنبية، فإنها عادة تثبت أصلاً غير نقدي أو التزاماً غير نقدي[٢] قبل إثبات الأصل أو المصروف أو الدخل ذي الصلة. والأصل أو المصروف أو الدخل ذو الصلة (أو جزء منهم) هو المبلغ المثبت بتطبيق المعايير ذات الصلة، والذي ينتج عنه إلغاء إثبات الأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي الناشئ عن العوض المدفوع أو المستلم مقدماً.

٣ تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي (لجنة التفسيرات) ابتداءً سؤالاً عن كيفية تحديد "تاريخ المعاملة" تطبيقاً للفقرتين ٢١ و٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ عند إثبات الإيراد. وتناول السؤال على وجه التحديد الظروف التي تثبت فيها المنشأة التزاماً غير نقدي ناشئاً عن استلامها لعوض مقدماً قبل إثباتها للإيراد ذي الصلة. وأثناء مناقشتها للإشكال، لاحظت لجنة التفسيرات أن استلام أو دفع العوض مقدماً بعملة أجنبية ليس مقصوراً على معاملات الإيراد. وعليه، قررت لجنة التفسيرات أن توضح تاريخ المعاملة لغرض تحديد سعر الصرف الذي سيتم استخدامه في الإثبات الأولي للأصل أو المصروف أو الإيراد ذي الصلة عندما تكون المنشأة قد دفعت أو استملت مقدماً العوض بعملة أجنبية.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على المعاملة بعملة أجنبية (أو جزء منها) عندما تثبت المنشأة أصلاً غير نقدي أو التزاماً غير نقدي ناشئاً عن الدفع أو الاستلام مقدماً للعوض قبل إثبات المنشأة للأصل أو المصروف أو الدخل ذي الصلة (أو جزء منهم).

٥ لا ينطبق هذا التفسير عندما تقيس المنشأة الأصل أو المصروف أو الدخل ذي الصلة عند الإثبات الأولي:

(أ) بالقيمة العادلة؛ أو

[١] الإشارة هنا إلى "إطار مفاهيم التقرير المالي" الصادر في عام ٢٠١٠ والذي كان سارياً عندما تم وضع التفسير.

[٢] على سبيل المثال تتطلب الفقرة ١٠٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء" أنه إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة إلى العميل، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام ناتج عن عقد مع عميل عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أسبق).

(ب) بالقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المستلم في تاريخ غير تاريخ الإثبات الأولي للأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي الناشئ عن العوض المدفوع أو المستلم مقدماً (على سبيل المثال، قياس الشهرة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

٦ لا يُطلب من المنشأة أن تطبق هذا التفسير على ما يلي:

(أ) ضرائب الدخل؛ أو

(ب) عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها أو عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

الإشكال

٧ يتناول هذا التفسير كيفية تحديد تاريخ المعاملة لغرض تحديد سعر الصرف الذي سيتم استخدامه في الإثبات الأولي للأصل أو المصروف أو الإيراد ذي الصلة (أو جزء منهم) عند إلغاء إثبات أصل غير نقدي أو التزام غير نقدي ناشئ عن العوض المدفوع أو المستلم مقدماً بعملة أجنبية.

الإجماع

٨ عملاً بالفقرتين ٢١ و٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢١، فإن تاريخ المعاملة لغرض تحديد سعر الصرف الذي سيتم استخدامه في الإثبات الأولي للأصل أو المصروف أو الإيراد ذي الصلة (أو جزء منهم) هو التاريخ الذي تثبت فيه المنشأة بشكل أولي الأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي الناشئ عن العوض المدفوع أو المستلم مقدماً.

٩ إذا كانت هناك عدة مبالغ مدفوعة أو مستلمة مقدماً، فيجب على المنشأة أن تحدد تاريخ المعاملة لكل عوض دُفِعَ أو استُلِم مقدماً.

الملحق أ
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من التفسير الدولي ٢٢ وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان

أ١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

أ٢ عند التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير إمّا:

(أ) بأثر رجعي تطبيقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على كل الأصول والمصروفات والدخل الواقعة في نطاق هذا التفسير والتي يتم إثباتها بشكل أولي:

(١) في بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذا التفسير، أو بعدها؛ أو

(٢) في بداية فترة تقرير سابقة معروضة على أنها معلومات مقارنة في القوائم المالية لفترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذا التفسير، أو بعدها.

أ٣ يجب على المنشأة التي تطبق الفقرة أ٢(ب) أن تطبق هذا التفسير، عند التطبيق الأولي، على الأصول والمصروفات والدخل المثبتة بشكل أولي في بداية فترة التقرير المذكورة في الفقرة أ٢(ب)(١) أو (٢)، أو بعدها، والتي أثبتت فيها المنشأة الأصول غير النقدية أو الالتزامات غير النقدية الناشئة عن العوض المدفوع أو المستلم مقدماً قبل ذلك التاريخ.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣
" عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣ "عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣

عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"

نبذة عامة

١ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل " متطلبات لأصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة. وتطبق المنشأة المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ بناءً على أنظمة الضريبة المنطبقة.

٢ قد يكون من غير الواضح الكيفية التي ينطبق بها نظام الضريبة على معاملة أو حالة معينة. وقد لا يُعلم مدى قبول معالجة ضريبية معينة في ظل نظام الضريبة حتى تصدر السلطة الضريبية المعنية أو إحدى المحاكم قرارها في المستقبل. وبالتالي، قد يؤثر تفنيد أو فحص السلطة الضريبية لمعالجة ضريبية معينة على محاسبة المنشأة عن أصل أو التزام للضريبة الحالية أو المؤجلة.

٣ في هذا التفسير:

(أ) "المعالجات الضريبية " تشير إلى المعالجات التي تستخدمها المنشأة أو تخطط لاستخدامها في تقديم إقرارات ضريبة الدخل الخاصة بها.

(ب) "السلطة الضريبية" تشير إلى الهيئة أو الهيئات التي تقرر مدى قبول المعالجات الضريبية وفقاً لنظام الضريبة. وقد تدخل المحاكم تحت هذا التعريف.

(ج) "المعالجة الضريبية غير المؤكدة" هي معالجة ضريبية تتصف بعدم التأكد المحيط بما إذا كانت السلطة الضريبية المعنية ستقبل المعالجة الضريبية بموجب نظام الضريبة. فعلى سبيل المثال، يُعد قرار المنشأة بعدم تقديم أي إقرار لضريبة الدخل في نطاق سلطة ضريبية ما، أو عدم تضمين دخل معين في الربح الخاضع للضريبة، معالجة ضريبية غير مؤكدة إذا كان قبول ذلك القرار غير مؤكد بموجب نظام الضريبة.

النطاق

٤ يوضح هذا التفسير كيفية تطبيق متطلبات الإثبات والقياس الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ عند وجود عدم تأكد محيط بمعالجات ضريبة الدخل. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تثبت وتقيس أصل أو التزام الضريبة الحالية أو المؤجلة بتطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ بناءً على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض ضريبية) والأسس الضريبية، والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة، والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة ومعدلات الضريبة المحددة عن طريق تطبيق هذا التفسير.

الإشكالات

٥ عند عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل، يتناول هذا التفسير المسائل الآتية:

(أ) ما إذا كانت المنشأة تأخذ في حسبانها كل معالجة من المعالجات الضريبية غير المؤكدة على حدة؛

(ب) الافتراضات التي تضعها المنشأة بخصوص فحص السلطات الضريبية للمعالجات الضريبية؛

(ج) الكيفية التي تحدد بها المنشأة الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض ضريبية) والأسس الضريبية والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة ومعدلات الضريبة؛

(د) الكيفية التي تأخذ بها المنشأة في حسبانها التغيرات في الحقائق والظروف.

الإجماع

ما إذا كانت المنشأة تأخذ في حسبانها كل معالجة من المعالجات الضريبية غير المؤكدة على حدة

٦ يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت ستأخذ في حسبانها كل معالجة من المعالجات الضريبية غير المؤكدة على حدة أم ستجمع بينها وبين معالجة واحدة أو أكثر من المعالجات الضريبية غير المؤكدة الأخرى، وذلك بناءً على المنهج الذي يتنبأ على نحو أفضل بحل حالة عدم التأكد. وعند تحديد المنهج الذي يتنبأ على نحو أفضل بحل حالة عدم التأكد فإن المنشأة قد تأخذ في حسبانها على سبيل المثال (أ) كيفية إعداد إقراراتها الضريبية الخاصة بضريبة الدخل وكيفية دعمها للمعالجات الضريبية، أو (ب) الكيفية التي تتوقع بها المنشأة من السلطة الضريبية إجراء الفحص وحل الإشكالات التي قد تظهر من ذلك الفحص.

٧ إذا كانت المنشأة عند تطبيق الفقرة ٦ تأخذ في حسبانها أكثر من معالجة ضريبية واحدة غير مؤكدة، فيجب عليها أن تقرأ الإشارات الخاصة بـ "المعالجة الضريبية غير المؤكدة" الواردة في هذا التفسير على أنها إشارات لمجموعة المعالجات الضريبية غير المؤكدة المأخوذة معاً في الحسبان.

الفحص الذي تجريه السلطات الضريبية

٨ عند تقييم ما إذا كان للمعالجة الضريبية غير المؤكدة تأثير في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) والأسس الضريبية والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة ومعدلات الضريبة، وكيفية وقوع هذا التأثير، يجب أن تفترض المنشأة أن السلطة الضريبية ستفحص المبالغ التي لها الحق في فحصها وستطلع على جميع المعلومات ذات الصلة عند إجراء تلك الفحوصات.

تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) والأسس الضريبية والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة ومعدلات الضريبة

٩ يجب أن تأخذ المنشأة في حسبانها ما إذا كان من المرجح أن تقبل السلطة الضريبية بالمعالجة الضريبية غير المؤكدة.

١٠ إذا خلصت المنشأة إلى أنه من المرجح أن تقبل السلطة الضريبية بمعالجة ضريبية غير مؤكدة، فيجب عليها تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) أو الأسس الضريبية أو الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة أو معدلات الضريبة بشكل يتسق مع المعالجة الضريبية التي تستخدمها أو تنوي استخدامها عند تقديم إقراراتها الضريبية الخاصة بضريبة الدخل.

١١ إذا خلصت المنشأة إلى أنه من غير المرجح أن تقبل السلطة الضريبية بمعالجة ضريبية غير مؤكدة، فيجب على المنشأة أن تُظهر أثر عدم التأكد عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) أو الأسس الضريبية أو الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة أو معدلات الضريبة. ويجب على المنشأة أن تُظهر أثر عدم التأكد لكل معالجة ضريبية غير مؤكدة باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين، بناءً على الطريقة التي تتوقع المنشأة أنها تتنبأ على نحو أفضل بحل حالة عدم التأكد:

(أ) المبلغ الأكثر ترجيحاً - المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً ضمن مدى النواتج المحتملة. وقد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً هو التنبؤ الأفضل لحل حالة عدم التأكد إذا كانت النواتج المحتملة ثنائية أو تركز على قيمة واحدة.

(ب) القيمة المتوقعة - مجموع المبالغ المرجحة بالاحتمالات ضمن مدى النواتج المحتملة. وقد تكون القيمة المتوقعة هي التنبؤ الأفضل لحل حالة عدم التأكد إذا كان هناك مدى من النواتج المحتملة التي ليست ثنائية ولا تركز على قيمة واحدة.

١٢ إذا أثرت معالجة ضريبية غير مؤكدة على الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة (كأن أثرت مثلاً على كل من الربح الخاضع للضريبة المستخدم لتحديد الضريبة الحالية والأسس الضريبية المستخدمة لتحديد الضريبة المؤجلة)، فيجب على المنشأة أن تقوم باجتهادات وتقديرات متسقة لكل من الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.

التغيرات في الحقائق والظروف

١٣ يجب على المنشأة إعادة تقييم الاجتهاد أو التقدير المطلوب بموجب هذا التفسير إذا تغيرت الحقائق والظروف التي بني عليها هذا الاجتهاد أو التقدير أو نتيجة لظهور معلومات جديدة تؤثر على الاجتهاد أو التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي حدوث تغير في الحقائق والظروف إلى تغيير استنتاجات المنشأة حول مدى قبول المعالجة الضريبية أو تقدير المنشأة لأثر عدم التأكد أو كليهما. وتنص الفقرات أ١- أ٣ على إرشادات خاصة بالتغيرات في الحقائق والظروف.

١٤ يجب أن تُظهر المنشأة أثر التغير في الحقائق والظروف أو أثر ظهور المعلومات الجديدة كتغيير في التقدير المحاسبي تطبيقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير" لتحديد ما إذا كان التغير الذي حدث بعد فترة التقرير يُعد حدثاً يتطلب التعديل أو حدثاً لا يتطلب التعديل.

الملحق أ
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣ وله نفس القوى التي تحظى بها سائر أجزائه.

التغيرات في الحقائق والظروف (الفقرة ١٣)

أ١ عند تطبيق الفقرة ١٣ من هذا التفسير، يجب على المنشأة تقييم ملاءمة وأثر التغير في الحقائق والظروف أو المعلومات الجديدة في سياق أنظمة الضريبة المنطبقة. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي حدث معين إلى إعادة تقييم الاجتهاد أو التقدير الموضوع لمعالجة ضريبية واحدة دون غيرها، إذا كانت تلك المعالجات الضريبية خاضعة لأنظمة ضريبة مختلفة.

أ٢ فيما يلي أمثلة، على سبيل المثال لا الحصر، للتغيرات في الحقائق والظروف أو المعلومات الجديدة التي قد تؤدي بناءً على الظروف إلى إعادة تقييم الاجتهاد أو التقدير المطلوب بمقتضى هذا التفسير:

(أ) الفحوصات التي تجريها أو الإجراءات التي تتخذها السلطة الضريبية. على سبيل المثال:

(١) موافقة السلطة الضريبية أو عدم موافقتها على المعالجة الضريبية أو على معالجة ضريبية مشابهة لها استخدمتها المنشأة؛

(٢) المعلومات التي تفيد بأن السلطة الضريبية قد وافقت أو لم توافق على معالجة ضريبية مشابهة استخدمتها منشأة أخرى؛

(٣) المعلومات المتعلقة بالمبلغ المستلم أو المسدد لتسوية معالجة ضريبية مشابهة.

(ب) التغيرات في القواعد التي وضعتها السلطة الضريبية.

(ج) انقضاء حق السلطة الضريبية في فحص أو إعادة فحص المعالجة الضريبية.

أ٣ من غير المرجح أن يشكل غياب موافقة السلطة الضريبية أو عدم موافقتها على معالجة ضريبية، بمعزل عن غيره من العوامل، تغيراً في الحقائق والظروف أو أن يعد ذلك معلومة جديدة تؤثر على الاجتهادات والتقديرات المطلوبة بمقتضى هذا التفسير.

الإفصاح

أ٤ عندما يكون هناك عدم تأكد محيط بمعالجات ضريبة الدخل، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت ستفصح عما يلي:

(أ) الاجتهادات التي جرت لتحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) والأسس الضريبية والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة ومعدلات الضريبة تطبيقاً للفقرة ١٢٢ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"؛

(ب) المعلومات المتعلقة بالافتراضات والتقديرات الموضوعة لتحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) والأسس الضريبية والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة ومعدلات الضريبة تطبيقاً للفقرات ١٢٥-١٢٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ١.

أ٥ إذا خلصت المنشأة إلى أنه من المرجح قبول السلطة الضريبية لمعالجة ضريبية غير مؤكدة، فيجب عليها أن تحدد ما إذا كانت ستفصح عن الأثر المحتمل لعدم التأكد على أنه أصل أو التزام محتمل متعلق بالضريبة تطبيقاً للفقرة ٨٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

الملحق ب
تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٣ وله السلطة نفسها التي تحظى بها سائر أجزاء هذا التفسير.

تاريخ السريان

ب١ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد هذا التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

ب٢ عند التطبيق الأولي، يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير إما:

(أ) بأثر رجعي بتطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٨، إذا كان ذلك ممكناً دون استخدام الإدراك المتأخر؛ أو

(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي للتفسير في تاريخ التطبيق الأولي. وإذا اختارت المنشأة هذا المنهج للتحول، فلا يجوز لها أن تعيد عرض معلومات المقارنة. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي للتفسير على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب). ويكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة هذا التفسير لأول مرة.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٠
"المساعدات الحكومية - عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٠ "المساعدات الحكومية - عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٠

المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"

الإشكال

١ في بعض الدول، قد تهدف المساعدات الحكومية المقدمة للمنشآت إلى تشجيع أنشطة الأعمال، أو دعمها على المدى الطويل، إمّا في أقاليم معينة أو قطاعات صناعية معينة. وقد لا تكون شروط الحصول على مثل هذه المساعدة مرتبطة بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. ومن أمثلة مثل هذه المساعدات، نقل الموارد من قبل الحكومات إلى المنشآت التي:

(أ) تعمل في صناعة بعينها؛ أو

(ب) تستمر في العمل في صناعات تمت خصخصتها حديثاً؛ أو

(ج) تبدأ أو تستمر في إدارة أعمالها في مناطق أقل تطوراً.

٢ يتمثل الإشكال فيما إذا كانت مثل هذه المساعدات الحكومية تُعد "منحة حكومية" تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠، وبناءً عليه، ينبغي المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار.

الإجماع

٣ تستوفي المساعدات الحكومية المقدمة للمنشآت تعريف المنح الحكومية الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠، حتى لو لم تكن هناك شروط أخرى تتعلق بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية للمنشأة بخلاف متطلب أن تعمل المنشأة في أقاليم معينة أو قطاعات صناعية معينة. ولذلك، فإن مثل هذه المنح لا يجوز إضافتها بشكل مباشر إلى حصص المساهمين.

تاريخ الإجماع

يناير ١٩٩٨

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً في ١ أغسطس ١٩٩٨. ويجب أن تتم المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٥
"ضرائب الدخل - التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٥ "ضرائب الدخل - التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٥

ضرائب الدخل – التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها

المراجع

- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل"

الإشكال

١ قد يكون للتغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها آثار على المنشأة عن طريق زيادة أو تخفيض ما عليها أو لها من التزامات أو أصول الضريبة. وقد يحدث ذلك، على سبيل المثال، عند إدراج أدوات حقوق ملكية المنشأة في السوق المالية أو عند إعادة هيكلة حقوق ملكية المنشأة. وقد يحدث هذا أيضاً عند انتقال أحد المساهمين المسيطرين إلى بلد أجنبي. ونتيجة لمثل هذا الحدث، قد تخضع المنشأة للضريبة بشكل مختلف؛ فعلى سبيل المثال، قد تكسب أو تخسر حوافز ضريبية أو تصبح خاضعة لمعدل ضريبة مختلف في المستقبل.

٢ قد يكون لحدوث تغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها أثر فوري على ما على المنشأة أو لها من التزامات أو أصول الضريبة الحالية. وقد يزيد أو يُخفّض التغير أيضاً من التزامات أو أصول الضريبة المؤجلة المُثبتة من قبل المنشأة، بناءً على أثر التغير في الوضع الضريبي على الآثار الضريبية التي ستنشأ عن استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لأصول والتزامات المنشأة.

٣ يتمثل الإشكال في الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تحاسب بها عن الآثار الضريبية للتغير في الوضع الضريبي لها أو للمساهمين فيها.

الإجماع

٤ لا ينشأ عن التغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها زيادات أو انخفاضات في المبالغ المثبتة خارج الربح أو الخسارة. ويجب إدراج الآثار على الضريبة الحالية والمؤجلة بسبب تغير الوضع الضريبي للمنشأة أو للمساهمين فيها ضمن الربح أو الخسارة للفترة، ما لم تكن تلك الآثار تتعلق بمعاملات أو أحداث ينتج عنها، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، إضافة أو تحميل مباشر على مبلغ حقوق الملكية المثبت أو ينتج عنها مبالغ يتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر. وتلك الآثار الضريبية التي تتعلق بتغيرات في مبلغ حقوق الملكية المثبت، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة (والتي لا يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة)، يجب تحميلها أو إضافتها بشكل مباشر على حقوق الملكية. أمّا تلك الآثار الضريبية التي تتعلق بالمبالغ المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر فيجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ السريان

يصبح هذا الإجماع سارياً في ١٥ يوليو ٢٠٠٠. ويجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٩
"ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢٩

ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المنقح في ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المنقح في ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

الإشكال

١ قد تدخل المنشأة (المشغل) في ترتيب مع منشأة أخرى (المانح) لتقديم خدمات تتيح للعموم حق الوصول إلى مرافق اقتصادية واجتماعية رئيسية. وقد يكون المانح منشأة قطاع عام أو منشأة قطاع خاص، بما في ذلك هيئة حكومية. ومن أمثلة ترتيبات امتياز الخدمة العامة مرافق معالجة وإمداد المياه، والطرق السريعة، ومواقف السيارات، والأنفاق، والجسور، والمطارات، وشبكات الاتصالات. ومن أمثلة الترتيبات التي لا تُعد ترتيبات امتياز خدمة عامة قيام المنشأة بالاستعانة بمصادر خارجية لتشغيل خدماتها الداخلية (مثل مقصف الموظفين، وصيانة المباني، ووظائف المحاسبة أو تقنية المعلومات).

٢ ينطوي ترتيب امتياز الخدمة العامة بشكل عام على قيام المانح بنقل ما يلي إلى المشغل طوال مدة الامتياز:

(أ) الحق في تقديم خدمات تتيح للعموم حق الوصول إلى مرافق اقتصادية واجتماعية رئيسية،

(ب) في بعض الحالات، الحق في استخدام أصول ملموسة أو أصول غير ملموسة أو أصول مالية محددة،

وفي المقابل على المشغل:

(ج) التعهد بتقديم الخدمات وفقاً لأحكام وشروط معينة خلال فترة الامتياز،

(د) التعهد، عند الاقتضاء، بأن يقوم في نهاية فترة الامتياز بإعادة الحقوق التي حصل عليها في بداية فترة الامتياز و/أو التي اكتسبها خلال فترة الامتياز.

٣ الخاصية المشتركة لجميع ترتيبات امتياز الخدمة العامة هي أن المشغل يحصل على حق، ويتحمل واجباً، بتقديم خدمات عامة.

٤ يتمثل الإشكال في تحديد المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات الواردة في القوائم المالية للمشغل والمانح.

٥ تناولت بالفعل المعايير الدولية الموجودة للتقرير المالي جوانب وإفصاحات معينة تتعلق ببعض ترتيبات امتياز الخدمة العامة (على سبيل المثال، ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ على اقتناء بنود من العقارات والآلات والمعدات، وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على عقود إيجار الأصول، وينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ على اقتناء الأصول غير الملموسة). وبالرغم من ذلك، قد ينطوي ترتيب امتياز خدمة عامة على عقود قيد التنفيذ لم يتم تناولها في المعايير الدولية للتقرير المالي، ما لم تكن العقود غير مجدية، ففي هذه الحالة ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧. ولذلك، يتناول هذا التفسير إفصاحات إضافية عن ترتيبات امتياز الخدمة العامة.

الإجماع

٦ عند تحديد الإفصاحات المناسبة ضمن الإيضاحات، يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع جوانب ترتيب امتياز الخدمة العامة. ويجب على المشغل والمانح الإفصاح عمّا يلي في كل فترة:

(أ) وصف للترتيب؛

(ب) الشروط المهمة للترتيب التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وتأكدها (مثل فترة الامتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

(ج) طبيعة ومدى (مثل الكمية أو الفترة الزمنية أو المبلغ بحسب ما هو مناسب):

(١) الحقوق في استخدام أصول محدد؛

(٢) واجبات تقديم، أو الحقوق في توقع تقديم، الخدمات؛

(٣) واجبات اقتناء أو بناء بنود العقارات والآلات والمعدات؛

(٤) واجبات تسليم، أو الحقوق في استلام، أصول محددة في نهاية فترة الامتياز؛

(٥) خيارات التجديد والإنهاء؛

(٦) الحقوق والواجبات الأخرى (مثل الإصلاحات الرئيسية)؛

(د) التغييرات في الترتيب التي تحدث خلال الفترة؛

(هـ) الكيفية التي تم بها تصنيف ترتيب الخدمة.

٦أ يجب على المشغل الإفصاح عن مبلغ الإيراد والأرباح أو الخسائر التي تم إثباتها في الفترة عند مبادلة خدمات الإنشاء بأصل مالي أو أصل غير ملموس.

٧ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً للفقرة ٦ من هذا التفسير بشكل منفرد لكل ترتيب من ترتيبات امتياز الخدمة العامة، أو بشكل مجمع لكل فئة من فئات ترتيبات امتياز الخدمة العامة. والفئة هي تجميع لترتيبات امتياز الخدمة العامة التي تنطوي على خدمات ذات طبيعة متشابهة (على سبيل المثال، خدمات تحصيل الرسوم وخدمات الاتصالات ومعالجة المياه).

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١.

يجب على المنشأة تطبيق التعديل الوارد في الفقرتين ٦(هـ) و٦أ للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأسبق.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢
"الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي ٣٢ "الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢

الأصول غير الملموسة ـ تكاليف الموقع الإلكتروني

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (المُنقح في ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المُنقح في ٢٠٠٤)

الإشكال

١ قد تتحمل المنشأة نفقات داخلية لتطوير موقع إلكتروني خاص بها وتشغيله للوصول الداخلي أو الخارجي. وقد يُستخدم الموقع الإلكتروني المُصمم للوصول الخارجي لأغراض متنوعة مثل الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها، وتقديم خدمات إلكترونية، وبيع منتجات وخدمات. وقد يُستخدم الموقع الإلكتروني المُصمم للوصول الداخلي لتخزين سياسات الشركة وبيانات عملائها، وللبحث عن المعلومات ذات الصلة.

٢ يمكن توضيح مراحل تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:

(أ) التخطيط: ويشمل إجراء دراسات الجدوى وتحديد الأهداف والمواصفات وتقويم البدائل واختيار التفضيلات.

(ب) تطوير التطبيق والبنية الأساسية: ويشمل الحصول على اسم المجال وشراء وتطوير الأجهزة وبرمجيات التشغيل وتحميل التطبيقات المُطورة واختبار ضغط العمل.

(ج) تطوير التصميم التخطيطي: ويشمل تصميم شكل صفحات الويب.

(د) تطوير المحتوى: ويشمل إنشاء وشراء وإعداد وتحميل المعلومات، سواءً ذات الطبيعة النصية أو التخطيطية، على الموقع الإلكتروني قبل الانتهاء من تطوير الموقع. وهذه المعلومات إمّا أن تُخزَّن في قواعد بيانات منفصلة يتم دمجها في الموقع الإلكتروني (أو يتم الوصول إليها منه) أو أن تُشفَّر مباشرةً في صفحات الويب.

٣ ما إن يكتمل تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة، تقوم المنشأة بصيانة وتعزيز التطبيقات والبنية الأساسية والتصميم التخطيطي ومحتوى الموقع الإلكتروني.

٤ عند المحاسبة عن النفقات الداخلية على تطوير الموقع الإلكتروني الخاص بالمنشأة وتشغيله للوصول الداخلي أو الخارجي، تتمثل الإشكالات فيما يلي:

(أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني هو أصل غير ملموس مُتولد داخل المنشأة يخضع لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨؛

(ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه النفقات.

٥ لا ينطبق هذا التفسير على نفقات شراء وتطوير وتشغيل أجهزة الموقع الإلكتروني (مثل خوادم الإنترنت والخوادم التجريبية وخوادم الإنتاج ووصلات الإنترنت). فمثل هذه النفقات يُحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦. بالإضافة إلى ذلك، عندما تتحمل المنشأة نفقات على قيام أحد موفري خدمات الإنترنت باستضافة موقع المنشأة الإلكتروني، فإن النفقات يتم إثباتها، عندما يتم تلقي الخدمات، على أنها مصروف بموجب المعيار الدولي للمحاسبة (١) الفقرة ٨٨ و"إطار مفاهيم التقرير المالي".

٦ لا ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة لبيعها في السياق العادي للأعمال (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) أو عقود إيجار الأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ومن ثمّ، لا ينطبق هذا التفسير على نفقات تطوير أو تشغيل الموقع الإلكتروني (أو برمجيات الموقع الإلكتروني) الذي للبيع لمنشأة أخرى أو النفقات التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

الإجماع

٧ الموقع الإلكتروني الخاص بالمنشأة، الذي ينشأ عن التطوير والذي يكون لأجل الوصول الداخلي أو الخارجي، هو أصل غير ملموس متولد داخل المنشأة ويخضع لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨.

٨ يجب إثبات الموقع الإلكتروني الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس فقط إذا كانت المنشأة تستطيع الوفاء بالمتطلبات الواردة في الفقرة ٥٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، إضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة للإثبات والقياس الأولي المُوضحة في الفقرة ٢١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. وعلى وجه الخصوص، قد تكون المنشأة قادرة على استيفاء متطلب التدليل على الكيفية التي سيولد بها موقعها الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وفقاً للفقرة ٥٧(د) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، على سبيل المثال، عندما يكون الموقع الإلكتروني قادراً على توليد إيرادات، بما في ذلك الإيرادات المباشرة من إتاحة تقديم أوامر الشراء. وتكون المنشأة غير قادرة على التدليل على الكيفية التي سيولد بها الموقع الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة عندما يكون قد تم تطويره فقط أو بشكل رئيسي للترويج والدعاية لمنتجاتها وخدماتها هي نفسها، وبالتالي يجب إثبات كامل نفقات تطوير مثل هذا الموقع الإلكتروني على أنها مصرف عند تكبدها.

٩ يجب المحاسبة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ عن أي نفقات داخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني الخاص بالمنشأة. ويجب تقويم طبيعة كل نشاط تم تكبد نفقات لأجله (مثلاً، تدريب الموظفين وصيانة الموقع الإلكتروني) ومرحلة تطوير الموقع الإلكتروني أو مرحلة ما بعد التطوير عند تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (توجد إرشادات إضافية في المثال التوضيحي المرفق بهذا التفسير). فعلى سبيل المثال:

(أ) تشبه مرحلة التخطيط في طبيعتها مرحلة البحث الموضحة في الفقرات ٥٤-٥٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. ويجب إثبات النفقات المتكبدة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما يتم تكبدها.

(ب) تشبه مرحلة تطوير التطبيق والبنية الأساسية ومرحلة التصميم التخطيطي ومرحلة تطوير المحتوى، في طبيعتها، إذا كان المحتوى مطوراً لأغراض بخلاف الدعاية والترويج لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها، مرحلة التطوير الموضحة في الفقرات ٥٧-٦٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. ويجب إدراج النفقات المتكبدة في هذه المراحل ضمن تكلفة الموقع الإلكتروني المُثبت على أنه أصل غير ملموس وفقاً للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن عزو النفقات بشكل مباشر إلى إنشاء أو إنتاج أو إعداد الموقع الإلكتروني، وعندما تكون ضرورية له، ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يجب إدراج نفقات شراء أو إنشاء محتوى (بخلاف المحتوى الذي يعلن ويروج لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها) لموقع إلكتروني بشكل حصري، أو النفقات التي تمكن من استخدام المحتوى (مثلاً، أتعاب اقتناء ترخيص لإعادة الإنتاج) على الموقع الإلكتروني، ضمن تكلفة التطوير عندما يُستوفى هذا الشرط. وبالرغم من ذلك، فوفقاً للفقرة ٧١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، لا يجوز إثبات النفقات على بند غير ملموس، والتي أُثبتت بشكل أولي على أنها مصروف في القوائم المالية السابقة، على أنها جزء من تكلفة أصل غير ملموس في تاريخ لاحق (مثلاً، في حالة الاستنفاد التام لتكاليف حقوق النشر والتأليف، وتوفير المحتوى لاحقاً على الموقع الإلكتروني).

(ج) يجب إثبات النفقات التي يتم تكبدها في مرحلة تطوير المحتوى، إذا كان المحتوى مطوراً للدعاية والترويج لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها (مثلاً، الصور الرقمية للمنتجات)، على أنها مصروف عندما يتم تكبدها وفقاً للفقرة ٦٩(ج) من المعيار الدولي

للمحاسبة ٣٨. فعلى سبيل المثال، عند المحاسبة عن نفقات الخدمات المهنية لالتقاط صور رقمية لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها ولتعزيز عرضها، يجب إثبات النفقات على أنها مصروف عند تلقي الخدمات المهنية خلال العملية، وليس عند عرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل فور الانتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني. ويجب إثبات النفقات المتكبدة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما يتم تكبدها ما لم تستوف ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨.

١٠ بعد الإثبات الأولي، يجب قياس الموقع الإلكتروني المثبت على أنه أصل غير ملموس بموجب الفقرة ٨ من هذا التفسير بتطبيق متطلبات الفقرات ٧٢-٨٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. وينبغي أن يكون أفضل تقدير للعمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني قصيراً.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً في ٢٥ مارس ٢٠٠٢. ويجب المحاسبة عن آثار تطبيق هذا التفسير باستخدام متطلبات التحول الواردة في النسخة الصادرة في عام ١٩٩٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. وبناءً عليه، عندما لا يستوفي موقع إلكتروني ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، ولكنه كان مثبتاً في السابق على أنه أصل، فيجب إلغاء إثبات البند في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير سارياً. وعندما يوجد موقع إلكتروني وتستوفي نفقات تطويره ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، ولكنه لم يكن مثبتاً في السابق على أنه أصل، فلا يجوز إثبات الأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير سارياً. وعندما يوجد موقع إلكتروني وتستوفي نفقات تطويره ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، وكان مثبتاً في السابق على أنه أصل وتم قياسه بشكل أولي بالتكلفة، فإن المبلغ المُثبت بشكل أولي يُعد أنه قد تم تحديده بشكل صحيح.

عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٥. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، قسم "المراجع" والفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

عدلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في عام ٢٠١٨، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديل على تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢ بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ و٥٠-٥٣ و٥٤و من المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

النص الأصلي **Glossary**		النص المترجم **مسرد المصطلحات**	
This glossary is extracted from the International Financial Reporting Standards and International Accounting Standards that are published in this edition. These Standards were issued by the International Accounting Standards Board (Board) or its predecessor, the International Accounting Standards Committee. References are by Standard and paragraph number or Standard and appendix letter. The glossary also contains extracts from the *Conceptual Framework for Financial Reporting* (the *Conceptual Framework*). References to the *Conceptual Framework* are preceded by CF. References set out in (brackets) indicate minor variations in wording.		تم اقتباس هذا المسرد من المعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير الدولية للمحاسبة المنشورة في هذا الإصدار، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة التي كانت تسبقه. وتتألف المراجع من المعيار ورقم الفقرة أو المعيار والحرف الخاص بالملحق. ويحتوي المسرد كذلك على اقتباسات من إطار مفاهيم التقرير المالي (إطار المفاهيم). والمراجع الواردة بين (قوسين) تشير إلى وجود اختلافات بسيطة في الصياغة.	
12-month expected credit losses The portion of lifetime expected credit losses that represent the expected credit losses that result from default events on a financial instrument that are possible within the 12 months after the reporting date.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً** الجزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر التي تمثل الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن أحداث التعثر في سداد أداة مالية والمحتمل وقوعها خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ التقرير.
accounting estimates Monetary amounts in financial statements that are subject to measurement uncertainty.	IAS 8.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥	**التقديرات المحاسبية** مبالغ نقدية في القوائم المالية تخضع لعدم تأكد يحيط بقياسها.
accounting policies The specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements.	IAS 8.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥	**السياسات المحاسبية** هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.
accounting profit Profit or loss for a period before deducting tax expense.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الربح المحاسبي** الربح أو الخسارة للفترة قبل طرح مصروف الضريبة.
acquiree The business or businesses that the acquirer obtains control of in a business combination.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**الأعمال المستحوذ عليها** العمل أو الأعمال التي تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة عليها ضمن عملية تجميع أعمال.
acquirer The entity that obtains control of the acquiree.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**المنشأة المستحوذة** المنشأة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

acquisition date The date on which the acquirer obtains control of the acquiree.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**تاريخ الاستحواذ** التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.
active market A market in which transactions for the asset or liability take place with sufficient frequency and volume to provide pricing information on an ongoing basis.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**السوق النشطة** سوق تحدث فيها معاملات للأصل أو الالتزام بوتيرة وحجم كافيين لتوفير معلومات التسعير على أساس مستمر.
actuarial gains and losses The changes in the present value of the defined benefit obligation resulting from: (a) experience adjustments (the effects of differences between the previous actuarial assumptions and what has actually occurred); and (b) the effects of changes in actuarial assumptions.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**المكاسب والخسائر الاكتوارية** التغيرات في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، الناتجة عن: (أ) التعديلات بناءً على واقع التجربة (آثار الفروقات بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ (ب) آثار التغيرات في الافتراضات الاكتوارية.
actuarial present value of promised retirement benefits The present value of the expected payments by a retirement benefit plan to existing and past employees, attributable to the service already rendered.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها** القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة من قبل خطة لمنافع التقاعد، للموظفين الحاليين والسابقين، والتي يمكن عزوها إلى الخدمة التي تم أداؤها بالفعل.
Aggregation The adding together of assets, liabilities, equity, income or expenses that have shared characteristics and are included in the same classification.	CF.7.20	إطار المفاهيم ٧-٢٠	**التجميع** إضافة الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات إلى بعضها إذا كانت لها خصائص مشتركة وكانت مضمَّنة في نفس التصنيف.
agricultural activity The management by an entity of the biological transformation and harvest of biological assets for sale or for conversion into agricultural produce or into additional biological assets.	IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**النشاط الزراعي** قيام المنشأة بإدارة التحول الحيوي وحصاد الأصول الحيوية لغرض بيعها أو تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية.
agricultural produce The harvested produce of the entity's biological assets.	IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**المنتج الزراعي** المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة.

amortization (depreciation)[1] The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life.	IAS 36.6, IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**الاستنفاد (الإهلاك)**[١] التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك لأصل على مدى عمره الإنتاجي.
amortised cost of a financial asset or financial liability The amount at which the financial asset or financial liability is measured at initial recognition minus principal repayments, plus or minus the cumulative amortisation using the effective interest method of any difference between that initial amount and the maturity amount and, for financial assets adjusted for any loss allowance.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي** المبلغ الذي يُقاس به الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي مطروحاً منه دفعات سداد المبلغ الأصلي، ومُضافاً إليه أو مطروحاً منه الاستنفاد التراكمي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق؛ ومُعدلاً، فيما يخص الأصول المالية، تبعاً لأي مخصص خسارة.
antidilution An increase in earnings per share or a reduction in loss per share resulting from the assumption that convertible instruments are converted, that options or warrants are exercised, or that ordinary shares are issued upon the satisfaction of specified conditions.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**ضد التخفيض** هو زيادة في ربحية السهم أو تخفيض في خسارة السهم نتيجة افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل يتم تحويلها، أو أن الخيارات أو الأذونات يتم ممارستها، أو أن الأسهم العادية يتم إصدارها بناءً على استيفاء شروط محددة.
asset A resource: (a) controlled by an entity as a result of past events; and (b) from which future economic benefits are expected to flow to the entity.	IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**الأصل** مورد: (أ) تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛ (ب) يُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية إلى المنشأة في المستقبل.
Asset A present economic resource controlled by the entity as a result of past events.	CF.4.3	إطار المفاهيم ٤-٣	**الأصل** مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.
asset ceiling The present value of any economic benefits available in the form of refunds from the plan or reductions in future contributions to the plan.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**الحد الأعلى للأصل** القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متاحة في شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية للخطة.

In the case of an intangible asset, the term ‘amortisation’ is generally used instead of ‘depreciation’. The two terms have the same meaning.	[١] في حالة الأصل غير الملموس يستخدم مصطلح ’الاستنفاد‘ بدلا من ’الإهلاك‘. والمصطلحان يحملان المعنى نفسه.

assets held by a long-term employee benefit fund Assets (other than non-transferable financial instruments issued by the reporting entity) that: (a) are held by an entity (a fund) that is legally separate from the reporting entity and exists solely to pay or fund employee benefits; and (b) are available to be used only to pay or fund employee benefits, are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy), and cannot be returned to the reporting entity, unless either: (i) the remaining assets of the fund are sufficient to meet all the related employee benefit obligations of the plan or the reporting entity; or (ii) the assets are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل** أصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للنقل المُصدرة من قبل المنشأة المعدة للتقرير): (أ) تحتفظ بها منشأة (صندوق) منفصلة نظاماً عن المنشأة المعدة للتقرير وتوجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ (ب) تكون متاحة لتُستخدم فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، ولا تكون متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقرير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للتقرير، إلا إذا: (١) كانت أصول الصندوق المتبقية كافية للوفاء بجميع الواجبات التي على الخطة أو المنشأة المعدة للتقرير فيما يتعلق بمنافع الموظفين؛ أو (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للتقرير لتعويضها عن منافع الموظفين التي دُفعت بالفعل.
associate An entity, over which the investor has significant influence.	IAS 28.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣	**المنشأة الزميلة** منشأة يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم عليها.
Bearer plant A living plant that: (a) is used in the production or supply of agricultural produce; (b) is expected to bear produce for more than one period; and (c) has a remote likelihood of being sold as agricultural produce, except for incidental scrap sales.	IAS 16.6 IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**النبات المثمر** نبات حي: (أ) يُستخدم في إنتاج أو توريد منتج زراعي؛ (ب) يُتوقع أن يثمر لأكثر من فترة واحدة؛ (ج) توجد احتمالية ضعيفة لبيعه على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية.
biological asset A living animal or plant.	IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**الأصل الحيوي** حيوان أو نبات حي.
biological transformation The processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset.	IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**التحول الحيوي** عمليات النمو والانتكاس والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في حدوث تغيرات نوعية أو كمية في الأصل الحيوي.

borrowing costs Interest and other costs that an entity incurs in connection with the borrowing of funds.	IAS 23.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣-٥	**تكاليف الاقتراض** الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.
business An integrated set of activities and assets that is capable of being conducted and managed for the purpose of providing goods or services to customers, generating investment income (such as dividends or interest) or generating other income from ordinary activities.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**الأعمال** منظومة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يمكن ممارستها وإدارتها لغرض توفير سلع أو خدمات للعملاء، أو توليد دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أو الفائدة)، أو توليد دخل آخر من الأنشطة المعتادة.
business combination A transaction or other event in which an acquirer obtains control of one or more businesses. Transactions sometimes referred to as 'true mergers' or 'mergers of equals' are also business combinations as that term is used in IFRS 3.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**تجميع الأعمال** معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على عمل واحد أو أكثر. والمعاملات التي يشار إليها أحياناً على أنها "اندماجات حقيقية" أو "اندماجات بين طرفين متكافئين" تُعد هي أيضاً عمليات تجميع أعمال على النحو المستخدم به ذلك المصطلح في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.
carrying amount The amount at which an asset is recognised after deducting any accumulated depreciation (amortisation) and accumulated impairment losses thereon.	IAS 16.6, IAS 36.6, IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**المبلغ الدفتري** هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به بعد طرح أي إهلاك (استنفاد) متراكم عليه وأية خسائر هبوط متراكمة عليه.
carrying amount The amount at which an asset is recognised in the statement of financial position.	IAS 40.5, IAS 41.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠-٥ المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٨	**المبلغ الدفتري** المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به في قائمة المركز المالي.
carrying amount The amount at which an asset, a liability or equity is recognised in the statement of financial position.	CF 5.1	إطار المفاهيم ٥-١	**المبلغ الدفتري** المبلغ الذي يتم إثبات الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية به في قائمة المركز المالي.
cash Cash on hand and demand deposits.	IAS 7.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٧-٦	**النقد** النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.
cash equivalents Short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.	IAS 7.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٧-٦	**معادلات النقد** استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

cash flows Inflows and outflows of cash and cash equivalents.	IAS 7.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٧-٦	**التدفقات النقدية** التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد ومعادلات النقد.
cash-generating unit The smallest identifiable group of assets that generates cash inflows that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets.	IAS 36.6, IFRS 5.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦ المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**وحدة توليد النقد** أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى.
cash-settled share-based payment transaction A share-based payment transaction in which the entity acquires goods or services by incurring a liability to transfer cash or other assets to the supplier of those goods or services for amounts that are based on the price (or value) of equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً** معاملة دفع على أساس الأسهم تقتني فيها المنشأة سلعاً أو خدمات من خلال تحمل التزام بنقل نقد أو أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات على أن يتم احتساب مبالغ ذلك النقد أو تلك الأصول على أساس سعر (أو قيمة) أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى في المجموعة.
Classification The sorting of assets, liabilities, equity, income or expenses on the basis of shared characteristics for presentation and disclosure purposes.	CF.7.7	إطار المفاهيم ٧-٧	**التصنيف** فرز الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس خصائصها المشتركة لأغراض العرض والإفصاح.
close members of the family of a person Those family members who may be expected to influence, or be influenced by, that person in their dealings with the entity and include: (a) that person's children and spouse or domestic partner; (b) children of that person's spouse or domestic partner;	IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	**الأفراد المقربون في أسرة الشخص** هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون: (أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، أو شريكه المنزلي؛ (ب) أولاد زوج ذلك الشخص، أو أولاد شريكه المنزلي؛ (ج) الأشخاص الذين يعولهم ذلك الشخص، أو يعولهم زوجه أو شريكه المنزلي.[٢]

[٢] تم تعديل هذا التعريف بغرض اعتماد معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ في المملكة، بحيث يتفق مع تعريف الأشخاص ذوي العلاقة في البيئة النظامية في المملكة. ووفقا لوثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي في المملكة فإن التعريف المعتمد هو:

" *الأفراد المقربون في أسرة الشخص هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون* ما يعتبره القانون أو القواعد العرفية السائدة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أنهم أفراد مقربون من الشخص ذي العلاقة. وفي بيئة المملكة العربية السعودية يعد الأفراد المذكورون أدناه أفراد أسرة مقربين من الشخص ذي العلاقة:

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، ~~أو شريكه المنزلي~~. (الكلمات: شخص، وولد، وزوج تشمل الذكر والأنثى).

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص ~~أو أولاد شريكه المنزلي~~،

(c) dependants of that person or that person's spouse or domestic partner.			
closing rate The spot exchange rate at the end of the reporting period.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**سعر الإقفال** سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.
combined financial statements Financial statements of a reporting entity that comprises two or more entities that are not all linked by a parent-subsidiary relationship.	CF.3.12	إطار المفاهيم ٣-١٢	**القوائم المالية المجمعة** القوائم المالية لمنشأة معدة للتقرير عندما تضم تلك المنشأة منشأتين أو أكثر لا تربط فيما بينها جميعاً علاقة المنشأة الأم بالمنشآت التابعة.
commencement date of the lease (commencement date) The date on which a lessor makes an underlying asset available for use by a lessee.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**تاريخ بداية عقد الإيجار (تاريخ البداية)** هو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل محل العقد متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر.
compensation Includes all employee benefits (as defined in IAS 19) including employee benefits to which IFRS 2 applies. Employee benefits are all forms of consideration paid, payable or provided by the entity, or on behalf of the entity, in exchange for services rendered to the entity. It also includes such consideration paid on behalf of a parent of the entity in respect of the entity. Compensation includes: (a) short-term employee benefits, such as wages, salaries and social security contributions, paid annual leave and paid sick leave, profit sharing and bonuses (if payable within twelve months of the end of the period) and non-monetary benefits (such as medical care, housing, cars and free or subsidised goods or services) for current employees; (b) post-employment benefits such as pensions, other retirement benefits, post-employment life insurance and post-employment medical care;	IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	**التعويض** يشمل جميع منافع الموظفين (الوارد تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٩) بما في ذلك منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. ومنافع الموظفين هي جميع أشكال العوض المدفوع، أو مستحق الدفع، أو المقدم من قبل المنشأة، أو نيابة عن المنشأة، مقابل الخدمات المؤداة للمنشأة. وتشمل أيضاً العوض المدفوع نيابة عن المنشأة الأم للمنشأة، فيما يتعلق بتلك المنشأة. ويشمل التعويض: (أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب واشتراكات التأمينات الاجتماعية والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (إذا كانت مستحقة الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية، والسكن، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛ (ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة، مثل المعاشات ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛ (ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ

(ج) الوالدين والأجداد والإخوة وأولاد الأولاد لذلك الشخص أو زوجه، أو أي شخص آخر يعتمد على الشخص ذي العلاقة أو زوجه. ~~الأشخاص الذين يعتمدون على ذلك الشخص أو يعتمدون على زوجه أو يعتمدون على شريكه المنزلي.~~"

(c) other long-term employee benefits, including long service leave or sabbatical leave, jubilee or other long service benefits, long-term disability benefits and, if they are not payable wholly within twelve months after the end of the period, profit sharing, bonuses and deferred compensation; (d) termination benefits; and (e) share-based payment.			العلمي، ومنافع مرور فترة طويلة محددة أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى، والمنافع عن الإعاقة طويلة الأجل، وكذلك المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا لم تكن مستحقة الدفع بالكامل خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة؛ (د) منافع إنهاء الخدمة؛ (هـ) المدفوعات على أساس الأسهم.
component of an entity Operations and cash flows that can be clearly distinguished, operationally and for financial reporting purposes, from the rest of the entity.	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**مكون المنشأة** العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة.
consolidated financial statements The financial statements of a group in which assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flow of the parent and its subsidiaries are presented as those of a single economic entity.	IAS 27.4, IAS 28.3, IFRS 10.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧-٤ المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**القوائم المالية الموحدة** قوائم مالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها قوائم مالية لمنشأة اقتصادية واحدة.
consolidated financial statements Financial statements of a reporting entity that comprises both the parent and its subsidiaries.	CF.3.11	إطار المفاهيم ٣-١١	**القوائم المالية الموحدة** القوائم المالية لمنشأة معدة للتقرير عندما تضم تلك المنشأة كلاً من المنشأة الأم ومنشآتها التابعة.
constructive obligation An obligation that derives from an entity's actions where: (a) by an established pattern of past practice, published policies or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and (b) as a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**الواجب الضمني** واجب ينشأ عن تصرفات المنشأة عندما: (أ) تكون المنشأة قد أوحت لأطراف أخرى، من واقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت، أو من واقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛ (ب) ونتيجةً لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجيهاً لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تفي بتلك المسؤوليات.
contingent asset A possible asset that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**الأصل المحتمل** أصل من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع

occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity.			واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة.
contingent consideration Usually, an obligation of the acquirer to transfer additional assets or equity interests to the former owners of an acquiree as part of the exchange for control of the acquiree if specified future events occur or conditions are met. However, contingent consideration also may give the acquirer the right to the return of previously transferred consideration if specified conditions are met.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**العوض المحتمل** عادةً، واجب على المنشأة المستحوذة بأن تنقل أصولاً إضافية أو حصص حقوق ملكية إضافية إلى الملاك السابقين للأعمال المستحوذ عليها كجزء من المقابل المدفوع من أجل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها إذا وقعت أحداث مستقبلية معينة، أو تم استيفاء شروط محددة. وبالرغم من ذلك، فإن العوض المحتمل قد يعطي المنشأة المستحوذة الحق أيضاً في استرداد عوض تم نقله سابقاً في حالة استيفاء شروط محددة.
contingent liability (a) A possible obligation that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity; or (b) a present obligation that arises from past events but is not recognised because: (i) it is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; or (ii) the amount of the obligation cannot be measured with sufficient reliability.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**الالتزام المحتمل** (أ) واجب من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة؛ أو (ب) واجب قائم ناشئ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته نظراً لأنه: (١) ليس من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكلٍ كافٍ.
contingent share agreement An agreement to issue shares that is dependent on the satisfaction of specified conditions.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**اتفاقية الأسهم المشروطة** هي اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على استيفاء شروط محددة.
contingently issuable ordinary shares Ordinary shares issuable for little or no cash or other consideration upon the satisfaction of specified conditions in a contingent share agreement.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**أسهم عادية قابلة للإصدار بشروط** هي أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل نقد أو عوض آخر ضئيل أو بدون أي نقد أو أي عوض آخر على الإطلاق بناءً على استيفاء شروط محددة في اتفاقية أسهم مشروطة.

Contract An agreement between two or more parties that creates enforceable rights and obligations.	IFRS 15.A IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**العقد** هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ.
Contract asset An entity's right to consideration in exchange for goods or services that the entity has transferred to a customer when that right is conditioned on something other than the passage of time (for example, the entity's future performance).	IFRS 15.A IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**الأصل الناتج عن عقد مع عميل** حق المنشأة في الحصول على عوض مقابل سلع أو خدمات قامت بنقلها إلى عميل عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء آخر خلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).
Contract liability An entity's obligation to transfer goods or services to a customer for which the entity has received consideration (or the amount is due) from the customer.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**الالتزام الناتج عن عقد مع عميل** واجب على المنشأة بأن تنقل إلى العميل سلعاً أو خدمات حصلت المنشأة في مقابلها على عوض (أو يكون هناك مبلغ مستحق في مقابلها) من العميل.
contractual service margin A component of the carrying amount of the asset or liability for a group of insurance contracts representing the unearned profit the entity will recognise as it provides insurance contract services under the insurance contracts in the group.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**هامش الخدمة التعاقدية** هو أحد مكونات المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام الخاص بمجموعة من عقود التأمين، وهو يمثل الربح غير المكتسب الذي ستقوم المنشأة بإثباته عندما تقدم خدمات عقد التأمين بموجب عقود التأمين الموجودة ضمن المجموعة.
control of an economic resource The present ability to direct the use of the economic resource and obtain the economic benefits that may flow from it.	CF.4.20	إطار المفاهيم ٤-٢٠	**السيطرة على المورد الاقتصادي** القدرة الحالية على توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تتدفق منه.
control of an investee An investor controls an investee when the investor is exposed, or has rights, to variable returns from its involvement with the investee and has the ability to affect those returns through its power over the investee.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها** تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة المُستثمر فيها عندما تكون مُعرضة لعوائد متقلبة، أو لها حقوق في عوائد متقلبة، من ارتباطها بالمنشأة المُستثمر فيها، وتكون لها القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطتها على المنشأة المُستثمر فيها.
corporate assets Assets other than goodwill that contribute to the future cash flows of both the cash generating unit under review and other cash generating units.	IAS 36.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦	**الأصول المشتركة** الأصول بخلاف الشهرة التي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكلٍ من وحدة توليد النقد قيد النظر ووحدات توليد النقد الأخرى.

cost The amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction, or, when applicable, the amount attributed to that asset when initially recognized in accordance with the specific requirements of other IFRSs, eg IFRS 2.	IAS 16.6, IAS 38.8, IAS 40.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨ المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠-٥	**التكلفة** مبلغ النقد أو مُعادِلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المقدم من أجل اقتناء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه، أو عند الانطباق، المبلغ المعزو لذلك الأصل عند الإثبات الأولي وفقاً للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢.
cost approach A valuation technique that reflects the amount that would be required currently to replace the service capacity of an asset (often referred to as current replacement cost).	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**منهج التكلفة** أسلوب تقويم يعكس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل ما (يُشار إلى ذلك المبلغ عادةً بتكلفة الاستبدال الحالية).
costs of disposal Incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income tax expense.	IAS 36.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦	**تكاليف الاستبعاد** التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر لاستبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.
costs to sell The incremental costs directly attributable to the disposal of an asset (or disposal group), excluding finance costs and income tax expense.	IFRS 5.A (IAS 41.5)	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ (المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥)	**تكاليف البيع** التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استبعاد أصل (أو مجموعة استبعاد)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.
coverage period The period during which the entity provides insurance contract services. This period includes the insurance contract services that relate to all premiums within the boundary of the insurance contract.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**فترة التغطية** هي الفترة التي تقدم خلالها المنشأة خدمات عقد التأمين. وتشمل هذه الفترة خدمات عقد التأمين التي تتعلق بجميع أقساط التأمين الواقعة ضمن حدود عقد التأمين.
Credit-adjusted effective interest rate The rate that exactly discounts the estimated future cash payments or receipts through the expected life of the financial asset to the amortised cost of a financial asset that is a purchased or originated credit-impaired financial asset. When calculating the credit-adjusted effective interest rate, an entity shall estimate the expected cash flows by considering all contractual terms of the financial	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية** المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي وصولاً إلى التكلفة المستنفدة للأصل المالي الذي يُعد أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثاً ذا مستوى ائتماني هابط. وعند احتساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل

asset (for example, prepayment, extension, call and similar options) and expected credit losses. The calculation includes all fees and points paid or received between parties to the contract that are an integral part of the effective interest rate (see paragraphs B5.4.1–B5.4.3), transaction costs, and all other premiums or discounts. There is a presumption that the cash flows and the expected life of a group of similar financial instruments can be estimated reliably. However, in those rare cases when it is not possible to reliably estimate the cash flows or the remaining life of a financial instrument (or group of financial instruments), the entity shall use the contractual cash flows over the full contractual term of the financial instrument (or group of financial instruments).			المثال، خيار السداد المبكر والتمديد والشراء والخيارات المشابهة) والخسائر الائتمانية المتوقعة. ويشمل الاحتساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (انظر الفقرات ب٥/٤/١ - ب٥/٤/٣)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الحسومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، ففي تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة يجب عليها استخدام التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة الأدوات المالية).
Credit impaired financial asset A financial asset is credit-impaired when one or more events that have a detrimental impact on the estimated future cash flows of that financial asset have occurred. Evidence that a financial asset is credit-impaired include observable data about the following events: (a) significant financial difficulty of the issuer or the borrower; (b) a breach of contract, such as a default or past due event; (c) the lender(s) of the borrower, for economic or contractual reasons relating to the borrower's financial difficulty, having granted to the borrower a concession(s) that the lender(s) would not otherwise consider; (d) it is becoming probable that the borrower will enter bankruptcy or other financial reorganisation;	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**أصل مالي ذو مستوى ائتماني هابط** يُعد الأصل المالي أنه ذو مستوى ائتماني هابط عندما يكون قد وقع حدث أو أكثر من الأحداث التي يكون لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي. ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي ذو مستوى ائتماني هابط البيانات الممكن رصدها حول الأحداث الآتية: (أ) وجود صعوبات مالية كبيرة تواجه المُصدِر أو المقترض؛ أو (ب) الإخلال بالعقد، مثل التعثر في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق؛ أو (ج) قيام المقرض بمنح المقترض تيسيراً أو تيسيرات لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية تواجه المقترض، لولاها ما كان المقرض لينظر في منح هذه التيسيرات للمقترض؛ أو (د) أن يصبح من المرجح دخول المقترض في حالة إفلاس أو في حالة أخرى من حالات إعادة التنظيم المالي؛ أو

(e) the disappearance of an active market for that financial asset because of financial difficulties; or (f) the purchase or origination of a financial asset at a deep discount that reflects the incurred credit losses. It may not be possible to identify a single discrete event—instead, the combined effect of several events may have caused financial assets to become credit-impaired.			(هـ) اختفاء سوق نشطة لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية؛ أو (و) شراء أو استحداث أصل مالي بحسم كبير يعكس الخسائر الائتمانية المتكبدة. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد مميز - وبدلاً من ذلك، قد تصبح الأصول المالية ذات مستوى ائتماني هابط بسبب الأثر المجمع لأحداث عديدة.
Credit loss The difference between all contractual cash flows that are due to an entity in accordance with the contract and all the cash flows that the entity expects to receive (ie all cash shortfalls), discounted at the original effective interest rate (or credit-adjusted effective interest rate for purchased or originated credit-impaired financial assets). An entity shall estimate cash flows by considering all contractual terms of the financial instrument (for example, prepayment, extension, call and similar options) through the expected life of that financial instrument. The cash flows that are considered shall include cash flows from the sale of collateral held or other credit enhancements that are integral to the contractual terms. There is a presumption that the expected life of a financial instrument can be estimated reliably. However, in those rare cases when it is not possible to reliably estimate the expected life of a financial instrument, the entity shall use the remaining contractual term of the financial instrument.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**الخسائر الائتمانية** الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصوماً بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط). ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية مع الأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار السداد المبكر والتمديد والشراء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. ويجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع الضمان الرهني المُحتفظ به أو التعزيزات الائتمانية الأخرى التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة المالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، ففي تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير العمر المتوقع للأداة المالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة يجب عليها استخدام الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.
credit risk The risk that one party to a financial instrument will cause a financial loss for the other party by failing to discharge an obligation.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**المخاطر الائتمانية** مخاطر أن يتسبب طرف في أداة مالية في خسارة مالية للطرف الآخر بامتناعه عن الوفاء بواجب عليه.

Credit risk rating grades Rating of credit risk based on the risk of a default occurring on the financial instrument.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**درجات تصنيف المخاطر الائتمانية** تصنيف للمخاطر الائتمانية على أساس مخاطر حدوث تعثر في سداد الأداة المالية.
currency risk The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in foreign exchange rates.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**مخاطر العملة** المخاطر المتمثلة في أن تتقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية نظراً للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
current asset An entity shall classify an asset as current when: (a) it expects to realise the asset or intends to sell or consume it in its normal operating cycle; (b) it holds the asset primarily for the purpose of trading; (c) it expects to realise the asset within twelve months after the reporting period; or (d) the asset is cash or a cash equivalent (as defined in IAS 7) unless the asset is restricted from being exchanged or used to settle a liability for at least twelve months after the reporting period. An entity shall classify all other assets as non-current.	IAS 1.66, (IFRS 5.A)	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٦٦ (المعيار الدولي للتقرير المالي ٥- أ)	**الأصل المتداول** يجب على المنشأة تصنيف الأصل على أنه متداول عندما: (أ) تتوقع تحقق الأصل، أو عندما تنوي بيع الأصل أو استخدامه، خلال دورتها التشغيلية العادية؛ أو (ب) تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛ أو (ج) تتوقع تحقق الأصل خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛ أو (د) يكون الأصل نقداً أو معادلاً للنقد (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٧) ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة التقرير. ويجب على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها غير متداولة.
current service cost The increase in the present value of the defined benefit obligation resulting from employee service in the current period.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**تكلفة الخدمة الحالية** الزيادة في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، نتيجة خدمة الموظف خلال الفترة الحالية.
current tax The amount of income taxes payable (recoverable) in respect of the taxable profit (tax loss) for a period.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الضريبة الحالية** مبلغ ضرائب الدخل مستحق الدفع (الممكن استرداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) خلال الفترة.
Customer A party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**العميل** طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات تُعد أحد مُخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، وذلك في مقابل عوض.
date of transition to IFRSs The beginning of the earliest period for which an entity presents	IFRS 1.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ	**تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي** بداية أسبق فترة تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير

full comparative information under IFRSs in its first IFRS financial statements.			المالي في أول قوائم مالية لها مُعدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.
decision maker An entity with decision-making rights that is either a principal or an agent for other parties.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**متخذ القرار** منشأة لها حقوق اتخاذ القرار، وتكون إمّا أصيلة أو وكيلة لأطراف أخرى.
deductible temporary differences Temporary differences between the carrying amount of an asset or liability in the statement of financial position and its tax base that will result in amounts that are deductible in determining taxable profit (tax loss) of future periods when the carrying amount of the asset or liability is recovered or settled.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الفروقات المؤقتة جائزة الحسم** الفروقات المؤقتة بين المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي لذلك الأصل أو الالتزام والتي سوف تنتج عنها مبالغ جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام.
deemed cost An amount used as a surrogate for cost or depreciated cost at a given date. Subsequent depreciation or amortisation assumes that the entity had initially recognised the asset or liability at the given date and that its cost was equal to the deemed cost.	IFRS 1.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ	**التكلفة المفترضة** مبلغ يُستخدم على أنه بديل للتكلفة أو التكلفة المهلكة في تاريخ معين. ويفترض الإهلاك أو الاستنفاد اللاحق أن المنشأة قد قامت بإثبات الأصل أو الالتزام –بشكل أولي- في ذلك التاريخ المعين وأن تكلفته كانت مساوية للتكلفة المفترضة.
deferred tax assets The amounts of income taxes recoverable in future periods in respect of: (a) deductible temporary differences; (b) the carryforward of unused tax losses; and (c) the carryforward of unused tax credits.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**أصول الضريبة المؤجلة** مبالغ ضرائب الدخل الممكن استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بما يلي: (أ) الفروقات المؤقتة جائزة الحسم؛ (ب) ترحيل الخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة إلى فترات تالية. (ج) ترحيل التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية.
deferred tax liabilities The amounts of income taxes payable in future periods in respect of taxable temporary differences.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**التزامات الضريبة المؤجلة** مبالغ ضرائب الدخل التي ستصبح مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
deficit or surplus (of defined benefit liability (asset)) The deficit or surplus is: (a) the present value of the defined benefit obligation less	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**العجز أو الفائض (في التزام (أو أصل) المنافع المحددة)** العجز أو الفائض هو: (أ) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة مطروحاً منه

(b) the fair value of the plan assets (if any).			(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت).
defined benefit plans Post-employment benefit plans other than defined contribution plans.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**الخطط ذات المنافع المحددة** خطط لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة بخلاف الخطط ذات الاشتراكات المحددة.
defined benefit plans Retirement benefit plans under which amounts to be paid as retirement benefits are determined by reference to a formula usually based on employees' earnings and/or years of service.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**الخطط ذات المنافع المحددة** خطط منافع التقاعد التي بموجبها يتم تحديد المبالغ التي سيتم دفعها على أنها منافع تقاعد بالرجوع إلى صيغة رياضية تستند عادةً إلى استحقاقات الموظفين و/أو سنوات الخدمة.
defined contribution plans Post-employment benefit plans under which an entity pays fixed contributions into a separate entity (a fund) and will have no legal or constructive obligation to pay further contributions if the fund does not hold sufficient assets to pay all employee benefits relating to employee service in the current and prior periods.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**الخطط ذات الاشتراكات المحددة** خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة التي تدفع بموجبها المنشأة اشتراكات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها أي واجب نظامي أو ضمني بدفع اشتراكات إضافية في حال عدم احتفاظ الصندوق بأصول تكفي لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمات الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة.
defined contribution plans Retirement benefit plans under which amounts to be paid as retirement benefits are determined by contributions to a fund together with investment earnings thereon.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**الخطط ذات الاشتراكات المحددة** خطط منافع التقاعد التي بموجبها يتم تحديد المبالغ التي سيتم دفعها على أنها منافع تقاعد حسب الاشتراكات المدفوعة لأحد الصناديق بالإضافة إلى أرباح الاستثمار عليها.
depreciable amount The cost of an asset, or other amount substituted for cost (in the financial statements), less its residual value.	IAS 16.6, IAS 36.6, IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**المبلغ القابل للإهلاك** تكلفة الأصل، أو المبلغ الآخر الذي حل محل التكلفة (في القوائم المالية)، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل.
Depreciation (amortisation)[3] The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life.	IAS 16.6, IAS 36.6	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦	**الإهلاك (الاستنفاد)**[٣] التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك الخاص بأصل على مدى عمره الإنتاجي.

In the case of an intangible asset, the term 'amortisation' is generally used instead of 'depreciation'. The two terms have the same meaning.	[٣] في حالة الأصل غير الملموس يستخدم مصطلح 'الاستنفاد' بدلا من 'الإهلاك'. والمصطلحان يحملان نفس المعنى.

derecognition The removal of a previously recognised financial asset or financial liability from an entity's statement of financial position.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**إلغاء الإثبات (إلغاء إثبات أداة مالية)** إزالة أصل مالي أو التزام مالي، تم إثباته سابقاً، من قائمة المركز المالي للمنشأة.
derecognition The removal of all or part of a recognised asset or liability from an entity's statement of financial position.	CF.5.26	إطار المفاهيم ٥-٢٦	**إلغاء الإثبات** الحذف الكامل أو الجزئي لأصل أو التزام مثبت، من قائمة المركز المالي للمنشأة.
derivative A financial instrument or other contract within the scope of IFRS 9 (see paragraph 2.1 of IFRS 9) with all three of the following characteristics: (a) Its value changes in response to the change in a specified interest rate, financial instrument price, commodity price, foreign exchange rate, index of prices or rates, credit rating or credit index, or other variable, provided in the case of a non-financial variable that the variable is not specific to a party to the contract (sometimes called the 'underlying'). (b) It requires no initial net investment or an initial net investment that is smaller than would be required for other types of contracts that would be expected to have a similar response to changes in market factors. (c) It is settled at a future date.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**المشتقة** أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (انظر الفقرة ١/٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) وتتوفر فيه جميع الخصائص الثلاث الآتية: (أ) تتغير قيمته وفقاً للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو مؤشر لأسعار أو معدلات محددة، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطاً بأحد أطراف العقد (يُطلق عليه أحياناً "الأساس"). (ب) لا يتطلب صافي استثمار مبدئي أو أن صافي الاستثمار المبدئي أقل من المطلوب لأنواع العقود الأخرى التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. (ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.
development The application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services before the start of commercial production or use.	IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**التطوير** تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري، وذلك قبل البدء في الإنتاج التجاري أو الاستخدام.
dilution A reduction in earnings per share or an increase in loss per share resulting from the assumption that	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**التخفيض** تخفيض في ربحية السهم أو زيادة في خسارة السهم نتيجة افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل يتم

convertible instruments are converted, that options or warrants are exercised, or that ordinary shares are issued upon the satisfaction of specified conditions.			تحويلها، أو أن الخيارات أو الأذونات يتم ممارستها، أو أن الأسهم العادية يتم إصدارها بناءً على استيفاء شروط محددة.
Discontinued operation A component of an entity that either has been disposed of or is classified as held for sale and: (a) represents a separate major line of business or geographical area of operations, (b) is part of a single co-ordinated plan to dispose of a separate major line of business or geographical area of operations or (c) is a subsidiary acquired exclusively with a view to resale.	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**العملية غير المستمرة** مكون للمنشأة إمّا أنه قد تم استبعاده أو أنه مُصنَّف على أنه محتفظ به لغرض البيع إضافة إلى ما يلي: (أ) يمثل خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو (ب) يعد جزءاً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو (ج) يعد منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرياً بغية إعادة بيعها.
disposal group A group of assets to be disposed of, by sale or otherwise, together as a group in a single transaction, and liabilities directly associated with those assets that will be transferred in the transaction. The group includes goodwill acquired in a business combination if the group is a cash-generating unit to which goodwill has been allocated in accordance with the requirements of paragraphs 80–87 of IAS 36 or if it is an operation within such a cash generating unit.	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**مجموعة الاستبعاد** مجموعة أصول سيتم استبعادها معاً، بالبيع أو خلافه، كمجموعة في معاملة واحدة، والالتزامات المرتبطة بشكل مباشر بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتشمل المجموعة الشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال عندما تكون المجموعة وحدة توليد نقد قد تم تخصيص الشهرة لها وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ أو عندما تكون عملية ضمن وحدة توليد نقد من ذلك القبيل.
Dividends Distributions of profits to holders of equity instruments in proportion to their holdings of a particular class of capital.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**توزيعات الأرباح** توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع ما يحوزونه في فئة معينة من رأس المال.
economic life Either the period over which an asset is expected to be economically usable by one or more users or the number of production or similar units expected to be obtained from an asset by one or more users.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**العمر الاقتصادي** هو إمّا الفترة التي يتوقع أن يكون الأصل خلالها صالحاً للاستخدام من الناحية الاقتصادية من قبل مستخدم واحد أو أكثر، أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة المتوقع أن يحصل عليها مستخدم واحد أو أكثر من الأصل.

economic resource A right that has the potential to produce economic benefits.	CF.4.4	إطار المفاهيم ٤-٤	**المورد الاقتصادي** حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.
Effective date of the modification The date when both parties agree to a lease modification.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**تاريخ سريان التعديل** هو التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفين على تعديل في عقد الإيجار.
effective interest method The method that is used in the calculation of the amortised cost of a financial asset or a financial liability and in the allocation and recognition of the interest revenue or interest expense in profit or loss over the relevant period.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**طريقة الفائدة الفعلية** الطريقة المستخدمة في احتساب التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي وفي تخصيص وإثبات إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترة ذات الصلة.
effective interest rate The rate that exactly discounts estimated future cash payments or receipts through the expected life of the financial asset or financial liability to the gross carrying amount of the financial asset or to the amortised cost of a financial liability. When calculating the effective interest rate, an entity shall estimate the expected cash flows by considering all the contractual terms of the financial instrument (for example, prepayment, extension, call and similar options) but shall not consider the expected credit losses. The calculation includes all fees and points paid or received between parties to the contract that are an integral part of the effective interest rate (see paragraphs B5.4.1–B5.4.3 of IFRS 9), transaction costs, and all other premiums or discounts. There is a presumption that the cash flows and the expected life of a group of similar financial instruments can be estimated reliably. However, in those rare cases when it is not possible to reliably estimate (see paragraphs AG8–AG8B or IAS 39) the cash flows or the expected life of a financial instrument (or	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**معدل الفائدة الفعلية** المعدل الذي يحسم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي وصولاً إلى إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي أو التكلفة المستنفدة للالتزام المالي. وعند احتساب معدل الفائدة الفعلية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار السداد المبكر والتمديد والشراء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويشمل الاحتساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (انظر الفقرات ب٥/٤/١-ب٥/٤/٣)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الحسومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، ففي تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن المنشأة يجب عليها استخدام التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة الأدوات المالية).

group of financial instruments), the entity shall use the contractual cash flows over the full contractual term of the financial instrument (or group of financial instruments).			
employee benefits All forms of consideration given by an entity in exchange for service rendered by employees or for the termination of employment.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**منافع الموظفين** جميع أشكال العوض الذي تقدمه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون أو لإنهاء الخدمة.
employees and others providing similar services Individuals who render personal services to the entity and either (a) the individuals are regarded as employees for legal or tax purposes, (b) the individuals work for the entity under its direction in the same way as individuals who are regarded as employees for legal or tax purposes, or (c) the services rendered are similar to those rendered by employees. For example, the term encompasses all management personnel, ie those persons having authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the entity, including non-executive directors.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة** الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة ويكونون إما (أ) أفراداً يُعدون موظفين للأغراض النظامية أو الضريبية، أو (ب) أفراداً يعملون لدى المنشأة وفقاً لتوجيهاتها بالطريقة نفسها التي يعمل بها الأفراد الذين يُعدون موظفين للأغراض النظامية أو الضريبية، أو (ج) تكون الخدمات المُقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. فعلى سبيل المثال، يشمل المصطلح جميع موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.
enhancing qualitative characteristic A qualitative characteristic that makes useful information more useful. The enhancing qualitative characteristics are comparability, verifiability, timeliness and understandability.	CF.2.4, CF.2.23	إطار المفاهيم ٢-٤، إطار المفاهيم ٢-٢٣	**الخصائص النوعية المعزِّزة** خاصية نوعية تجعل المعلومات المفيدة أكثر فائدة. والخصائص النوعية المعززة هي القابلية للمقارنة وقابلية التحقق من الصحة وتوفر المعلومات في الوقت المناسب والقابلية للفهم.
entity-specific value The present value of the cash flows an entity expects to arise from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life or expects to incur when settling a liability.	IAS 16.6, IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**القيمة الخاصة بالمنشأة** القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ عن الاستخدام المستمر لأصل وعن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع المنشأة أن تتحملها عند تسوية التزام.
entry price The price paid to acquire an asset or received to assume a liability in an exchange transaction.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**سعر الدخول** السعر المدفوع لاقتناء أصل أو المُستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية.

Equity The residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.	CF.4.63	إطار المفاهيم ٤-٦٣	**حقوق الملكية** الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.
equity claim A claim on the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.	CF.4.64	إطار المفاهيم ٤-٦٤	**المطالبة في حقوق الملكية** المطالبة في الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.
equity instrument A contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities.	IAS 32.11, IFRS 2.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢-١١ المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**أداة حقوق الملكية** عقد يثبت وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.
equity instrument granted The right (conditional or unconditional) to an equity instrument of the entity conferred by the entity on another party, under a share-based payment arrangement.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**أداة حقوق الملكية الممنوحة** الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أداة من أدوات حقوق ملكية المنشأة، تمنحه المنشأة لطرف آخر بموجب ترتيب للدفع على أساس الأسهم.
equity interests In IFRS 3, is used broadly to mean ownership interests of investor-owned entities and owner, member or participant interests of mutual entities.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**حصص حقوق الملكية** يُستخدم هذا المصطلح في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بمعنى واسع ليعني حصص الملكية في المنشآت المملوكة للمستثمرين وحصص المالك أو العضو أو المشارك في المنشآت المشتركة.
equity method A method of accounting whereby the investment is initially recognised at cost and adjusted thereafter for the post-acquisition change in the investor's share of the investee's net assets. The investor's profit or loss includes its share of the investee's profit or loss and the investor's other comprehensive income includes its share of the investee's other comprehensive income.	IAS 28.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣	**طريقة حقوق الملكية** طريقة محاسبة يتم بموجبها إثبات الاستثمار بشكل أولي بالتكلفة ويتم تعديله بعد ذلك تبعاً للتغير الذي يحدث بعد الاستحواذ في حصة المنشأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المُستثمر فيها. ويتضمن ربح أو خسارة المنشأة المستثمرة حصتها في ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة نصيبها من الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.
equity-settled share-based payment transaction A share-based payment transaction in which the entity: (a) receives goods or services as consideration for its own equity instruments (including shares or share options), or (b) receives goods or services but has no obligation to settle	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية** معاملة دفع على أساس الأسهم تتلقى فيها المنشأة: (أ) سلعاً أو خدمات على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو (ب) سلعاً أو خدمات دون أن يكون عليها واجب بتسوية المعاملة مع المورد.

the transaction with the supplier.			
events after the reporting period Those events, favourable and unfavourable, that occur between the end of the reporting period and the date when the financial statements are authorised for issue. Two types of events can be identified: (a) those that provide evidence of conditions that existed at the end of the reporting period (adjusting events after the reporting period); and (b) those that are indicative of conditions that arose after the reporting period (non-adjusting events after the reporting period).	IAS 10.3	المعيار الدولي للمحاسبة ١٠-٣	**الأحداث بعد فترة التقرير** هي تلك الأحداث، المواتية وغير المواتية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث: (أ) تلك التي توفر دليلاً على ظروف كانت قائمة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير تتطلب تعديلات)؛ (ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).
exchange difference The difference resulting from translating a given number of units of one currency into another currency at different exchange rates.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**فرق الصرف** الفرق الناتج عن ترجمة عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
exchange rate The ratio of exchange for two currencies.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**سعر الصرف** النسبة التي يتم بموجبها تبادل عملتين.
executory contract A contract, or a portion of a contract, that is equally unperformed—neither party has fulfilled any of its obligations, or both parties have partially fulfilled their obligations to an equal extent.	CF.4.56	إطار المفاهيم ٤-٥٦	**العقد قيد التنفيذ** عقد، أو جزء من عقد، غير منفذ على حدٍ سواء - أي إن الطرفين لم ينفذ كلاهما أياً من الواجبات التي عليهما، أو كلا الطرفين قد نفّذا بشكل جزئي الواجبات التي عليهما بقدرٍ متساوٍ.
existence uncertainty Uncertainty about whether an asset or liability exists.	CF.4.13, CF.4.35	إطار المفاهيم ٤-١٣، إطار المفاهيم ٤-٣٥	**عدم التأكد المحيط بالوجود** عدم التأكد مما إذا كان الأصل أو الالتزام موجوداً.
exit price The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**سعر الخروج** السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام.
expected cash flows The probability-weighted average (ie mean of the distribution) of possible future cash flows.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**التدفقات النقدية المتوقعة** المتوسط المرجح بالاحتمالات (أي متوسط التوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة.

expected credit losses The weighted average of credit losses with the respective risks of a default occurring as the weights.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**الخسائر الائتمانية المتوقعة** المتوسط المرجح للخسائر الائتمانية مع اعتبار أن الأوزان المرجحة هي المخاطر ذات الصلة لحدوث تعثر في السداد.
Expenses Decreases in assets, or increases in liabilities, that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to holders of equity claims.	CF.4.69	إطار المفاهيم ٤-٦٩	**المصروفات** الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.
experience adjustment A difference between: (a) for premium receipts (and any related cash flows such as insurance acquisition cash flows and insurance premium taxes)—the estimate at the beginning of the period of the amounts expected in the period and the actual cash flows in the period; or (b) for insurance service expenses (excluding insurance acquisition expenses)—the estimate at the beginning of the period of the amounts expected to be incurred in the period and the actual amounts incurred in the period.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**التعديل بناءً على و اقع التجربة** هو الفرق بين: (أ) التقدير الذي كان في بداية الفترة للمبالغ المتوقعة خلال الفترة والتدفقات النقدية الفعلية خلال الفترة، لمقبوضات أقساط التأمين (وأي تدفقات نقدية ذات صلة مثل التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين وضرائب أقساط التأمين)؛ أو (ب) التقدير الذي كان في بداية الفترة للمبالغ المتوقع تكبدها خلال الفترة والمبالغ الفعلية المتكبدة خلال الفترة، لمصروفات خدمات التأمين (باستثناء مصروفات اقتناء عقود التأمين).
Experience adjustments The effects of differences between previous actuarial assumptions and what has actually occurred.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**التعديلات بناءً على و اقع التجربة** آثار الفروقات بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل.
exploration and evaluation assets Exploration and evaluation expenditures recognised as assets in accordance with the entity's accounting policy.	IFRS 6.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٦-أ	**أصول الاستكشاف والتقويم** نفقات الاستكشاف والتقويم التي يتم إثباتها على أنها أصول وفقاً للسياسة المحاسبية للمنشأة.
exploration and evaluation expenditures Expenditures incurred by an entity in connection with the exploration for and evaluation of mineral resources before the technical feasibility and commercial viability of extracting a mineral resource are demonstrable.	IFRS 6.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٦-أ	**نفقات الاستكشاف والتقويم** النفقات التي تتكبدها المنشأة بخصوص استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها قبل إمكانية إثبات الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني.

exploration for and evaluation of mineral resources The search for mineral resources, including minerals, oil, natural gas and similar non-regenerative resources after the entity has obtained legal rights to explore in a specific area, as well as the determination of the technical feasibility and commercial viability of extracting the mineral resource.	IFRS 6.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٦-أ	**استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها** البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة، وذلك بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للاستكشاف في منطقة معينة، إضافة إلى تحديد الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج الموارد المعدنية.
fair value The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date.	IAS 2.6, (IAS 16.6), (IAS 19.8), (IAS 20.3), IAS 21.8, IAS 32.11, (IAS 36.6), (IAS 38.8), (IAS 40.5), IAS 41.8, IFRS 1.A, IFRS 3.A, IFRS 5.A, IFRS 9.A, IFRS 13.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٢-٦، (المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦)، (المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨)، (المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣)، المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢-١١، (المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦)، (المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨)، (المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠-٥)، المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٨ المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**القيمة العادلة** السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

fair value The amount for which an asset could be exchanged, a liability settled, or an equity instrument granted could be exchanged, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**القيمة العادلة** المبلغ الذي في مقابله يمكن مُبادلة أصل، أو تسوية التزام، أو مُبادلة أداة حقوق ملكية ممنوحة، بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة.
fair value For the purpose of applying the lessor accounting requirements in IFRS 16, the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**القيمة العادلة** لغرض تطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، هي القيمة التي يتم بموجبها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف تتوفر لديها المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة.
finance lease A lease that transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an underlying asset.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**عقد الإيجار التمويلي** هو عقد إيجار ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.
financial asset Any asset that is: (a) cash; (b) an equity instrument of another entity; (c) a contractual right: (i) to receive cash or another financial asset from another entity; or (ii) to exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially favourable to the entity; or (d) a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is: (i) a non-derivative for which the entity is or may be obliged to receive a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) a derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity	IAS 32.11	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢-١١	**الأصل المالي** أي أصل يكون في صورة: (أ) نقد؛ أو (ب) أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى؛ أو (ج) حق تعاقدي: (١) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو (٢) لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية للمنشأة؛ أو (د) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون: (١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملزمة مقابلها باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو (٢) أداة مشتقة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للرد المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية

instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16A and 16B of IAS 32, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16C and 16D of IAS 32, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments.			وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والتي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، أو الأدوات التي تُعد عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.
financial guarantee contract A contract that requires the issuer to make specified payments to reimburse the holder for a loss it incurs because a specified debtor fails to make payment when due in accordance with the original or modified terms of a debt instrument.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**عقد الضمان المالي** العقد الذي يتطلب من المُصدر أن يسدد مدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي يتكبدها بسبب عدم قيام مدين معين بسداد المدفوعات عند استحقاقها وفقاً للشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة الدين.
financial instrument Any contract that gives rise to a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity.	IAS 32.11	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢-١١	**الأداة المالية** أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.
financial liability Any liability that is: (a) a contractual obligation: (i) to deliver cash or another financial asset to another entity; or (ii) to exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially unfavourable to the entity; or (b) a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is:	IAS 32.11	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢-١١	**الالتزام المالي** أي التزام يكون في صورة: (أ) واجب تعاقدي: (١) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو (٢) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة؛ أو (ب) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون: (١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملزمة مقابلها بتسليم عدد

(i) a non-derivative for which the entity is or may be obliged to deliver a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) a derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose, rights, options or warrants to acquire a fixed number of the entity's own equity instruments for a fixed amount of any currency are equity instruments if the entity offers the rights, options or warrants pro rata to all of its existing owners of the same class of its own non-derivative equity instruments. Also, for these purposes the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments that are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16A and 16B of IAS 32, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16C and 16D of IAS 32, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments. As an exception, an instrument that meets the definition of a financial liability is classified as an equity instrument if it has all the features and meets the conditions			متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو (٢) أداة مشتقة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، فإن الحقوق أو الخيارات أو الأذونات لاقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأية عملة تُعد أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع ملاكها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الأغراض أيضاً، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات المالية القابلة للرد التي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، ولا تشمل الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والتي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية، ولا تشمل أيضاً الأدوات التي تُعدّ عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل. وعلى سبيل الاستثناء، تُصنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

in paragraphs 16A and 16B or paragraphs 16C and 16D of IAS 32.			
financial liability at fair value through profit or loss A financial liability that meets one of the following conditions. (a) It meets the definition of held for trading. (b) Upon initial recognition it is designated by the entity as at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 4.2.2 or 4.3.5. (c) It is designated either upon initial recognition or subsequently as at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 6.7.1.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة** التزام مالي يستوفي أحد الشروط الآتية: (أ) يستوفي تعريف مُحتفظ به للمتاجرة. (ب) عينته المنشأة عند الإثبات الأولي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢/٢/٤ أو ٥/٣/٤. (ج) يتم تعيينه إمّا عند الإثبات الأولي أو لاحقاً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ١/٧/٦.
financial risk The risk of a possible future change in one or more of a specified interest rate, financial instrument price, commodity price, currency exchange rate, index of prices or rates, credit rating or credit index or other variable, provided in the case of a non-financial variable that the variable is not specific to a party to the contract.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**المخاطر المالية** مخاطر حدوث تغير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من معدلات فائدة محددة، أو أسعار أدوات مالية محددة، أو أسعار سلع محددة، أو أسعار صرف عملة محددة، أو مؤشرات أسعار أو معدلات محددة، أو تصنيفات ائتمانية محددة أو مؤشرات ائتمانية محددة، أو أي متغيرات أخرى، شريطة أنه إذا كان المتغير غير مالي ألا يكون ذلك المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد.
financing activities Activities that result in changes in the size and composition of the contributed equity and borrowings of the entity.	IAS 7.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٧-٦	**الأنشطة التمويلية** أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق ملكية المنشأة المساهم بها واقتراضها.
firm commitment A binding agreement for the exchange of a specified quantity of resources at a specified price on a specified future date or dates.	IAS 39.9 IFRS 9.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩-٩، المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**التعهد المؤكد** اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.
firm purchase commitment An agreement with an unrelated party, binding on both parties and usually legally enforceable, that (a) specifies all significant terms, including the price and timing of the transactions, and (b) includes a disincentive for non-performance	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**التعهد المؤكد بالشراء** اتفاق مع طرف غير ذي علاقة، ملزم لكلا الطرفين وعادةً واجب النفاذ نظاماً، وتتوفر فيه الشروط الآتية: (أ) يحدد جميع الشروط المهمة، بما في ذلك سعر المعاملات وتوقيتها. (ب) يتضمن في حالة عدم

that is sufficiently large to make performance highly probable.			تنفيذه شرطاً جزائياً كبيراً بما يجعل تنفيذه مرجحاً بدرجة كبيرة.
first IFRS financial statements The first annual financial statements in which an entity adopts International Financial Reporting Standards (IFRSs), by an explicit and unreserved statement of compliance with IFRSs.	IFRS 1.A IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ، المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي** أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
first IFRS reporting period The latest reporting period covered by an entity's first IFRS financial statements.	IFRS 1.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ	**أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي** أحدث فترة تقرير تشملها أول قوائم مالية للمنشأة مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.
first-time adopter An entity that presents its first IFRS financial statements.	IFRS 1.A, IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ، المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**المنشأة المُطبقة لأول مرة** المنشأة التي تعرض أول قوائم مالية لها مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.
Fixed payments Payments made by a lessee to a lessor for the right to use an underlying asset during the lease term, excluding variable lease payments.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**الدفعات الثابتة** الدفعات التي يؤديها مستأجر لمؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، بخلاف دفعات الإيجار المتغيرة.
forecast transaction An uncommitted but anticipated future transaction.	IFRS 9.A, IAS 39.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٩-أ، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩-٩	**المعاملة المتوقعة** معاملة مستقبلية لم يتم التعهد بها ولكن من المتوقع حدوثها.
foreign currency A currency other than the functional currency of the entity.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**العملة الأجنبية** عملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة.
foreign currency transaction A transaction that is denominated in or requires settlement in a foreign currency.	IAS 21.20	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٢٠	**معاملة بالعملة الأجنبية** معاملة مقوَّمة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية.
foreign operation An entity that is a subsidiary, associate, joint venture or branch of the reporting entity, the activities of which are based or conducted in a country or currency other than those of the reporting entity.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**العملية الأجنبية** منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة المعدة للتقرير، يقع مقر أنشطتها أو تُباشَر أنشطتها في بلد آخر أو بعملة أخرى بخلاف بلد أو عملة المنشأة المعدة للتقرير.
forgivable loans Loans which the lender undertakes to waive repayment of under certain prescribed conditions.	IAS 20.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣	**القروض القابلة للإعفاء** القروض التي يتعهد المُقرض بالتنازل عن استردادها في ظل بعض الشروط المنصوص عليها.

fulfilment cash flows An explicit, unbiased and probability-weighted estimate (ie expected value) of the present value of the future cash outflows minus the present value of the future cash inflows that will arise as the entity fulfils insurance contracts, including a risk adjustment for nonfinancial risk.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود** هو تقدير صريح وغير متحيز ومرجح بالاحتمالات (أي قيمة متوقعة) للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة مطروحاً منها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة التي ستنتج عند وفاء المنشأة بعقود التأمين، بما في ذلك التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.
functional currency The currency of the primary economic environment in which the entity operates.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**العملة الوظيفية** عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.
fundamental qualitative characteristic A qualitative characteristic that financial information must possess to be useful to the primary users of general purpose financial reports. The fundamental qualitative characteristics are relevance and faithful representation.	CF 2.4, CF 2.5	إطار المفاهيم ٢-٤، إطار المفاهيم ٢-٥	**الخاصية النوعية الأساسية** خاصية نوعية يجب أن تتسم بها المعلومات المالية حتى تكون مفيدة للمستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام. والخاصيتان النوعيتان الأساسيتان هما الملاءمة والتعبير الصادق.
funding (of retirement benefits) The transfer of assets to an entity (the fund) separate from the employer's entity to meet future obligations for the payment of retirement benefits.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**التمويل (لمنافع التقاعد)** نقل أصول إلى منشأة منفصلة عن منشأة صاحب العمل (الصندوق) للوفاء بالواجبات المستقبلية بدفع منافع التقاعد.
general purpose financial report A report that provides financial information about the reporting entity's economic resources, claims against the entity and changes in those economic resources and claims that is useful to primary users in making decisions relating to providing resources to the entity.	CF.1.2, CF.1.12	إطار المفاهيم ١-٢، إطار المفاهيم ١-١٢	**التقرير المالي ذو الغرض العام** تقرير يقدم معلومات مالية عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات التي عليها والتغيرات في تلك الموارد الاقتصادية والمطالبات، وتكون تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين الرئيسيين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة.
general purpose financial statements Financial statements that are intended to meet the needs of users who are not in a position to require an entity to prepare reports tailored to their particular information needs.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**القوائم المالية ذات الغرض العام** القوائم المالية التي يراد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليس بمقدورهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تفي باحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

general purpose financial statements A particular form of general purpose financial reports that provide information about the reporting entity's assets, liabilities, equity, income and expenses.	CF.3.2	إطار المفاهيم ٣-٢	**القوائم المالية ذات الغرض العام** شكل معين من أشكال التقارير المالية ذات الغرض العام التي تقدم معلومات عن أصول المنشأة المعدة للتقرير والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها.
goodwill An asset representing the future economic benefits arising from other assets acquired in a business combination that are not individually identified and separately recognised.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**الشهرة** أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ عن الأصول الأخرى المقتناة في عملية تجميع أعمال والتي لا تُحدَّد – بشكل فردي – ولا تُثبَت – بشكل منفصل.
government Government, government agencies and similar bodies whether local, national or international.	IAS 20.3 IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣ المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	**الحكومة** الحكومة والجهات الحكومية والهيئات المشابهة سواءً كانت محلية أو وطنية أو دولية.
government assistance Action by government designed to provide an economic benefit specific to an entity or range of entities qualifying under certain criteria.	IAS 20.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣	**المساعدات الحكومية** تصرف من جانب الحكومة يهدف إلى تقديم منفعة اقتصادية خاصة لمنشأة أو مجموعة منشآت مؤهلة بموجب ضوابط معينة.
government grants Assistance by government in the form of transfers of resources to an entity in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity. They exclude those forms of government assistance which cannot reasonably have a value placed upon them and transactions with government which cannot be distinguished from the normal trading transactions of the entity.	IAS 20.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣	**المنح الحكومية** مساعدات تقدمها الحكومة في شكل موارد يتم نقلها إلى المنشأة مقابل التزامها في الماضي أو في المستقبل بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل تلك الأشكال من المساعدات الحكومية التي لا يمكن أن تُحدَّد لها قيمة بشكل معقول ولا تشمل كذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.
government-related entity An entity that is controlled, jointly controlled or significantly influenced by a government.	IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	**منشأة ذات علاقة بالحكومة** منشأة تخضع لسيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم من قبل حكومة.
grant date The date at which the entity and another party (including an employee) agree to a share-based payment arrangement, being when the entity and the counterparty have a shared understanding of the	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**تاريخ المنح** التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) على ترتيب دفع على أساس الأسهم، وهو الوقت الذي يكون فيه لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لأحكام وشروط

terms and conditions of the arrangement. At grant date the entity confers on the counterparty the right to cash, other assets, or equity instruments of the entity, provided the specified vesting conditions, if any, are met. If that agreement is subject to an approval process (for example, by shareholders), grant date is the date when that approval is obtained.			الترتيب. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في نقد أو أصول أخرى أو في أدوات حقوق ملكية المنشأة، شريطة استيفاء شروط الاكتساب المُحددة، إن وجدت. وإذا كان ذلك الاتفاق يخضع لإجراءات اعتماد (من قبل المساهمين مثلا)، فإن تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على ذلك الاعتماد.
grants related to assets Government grants whose primary condition is that an entity qualifying for them should purchase, construct or otherwise acquire long-term assets. Subsidiary conditions may also be attached restricting the type or location of the assets or the periods during which they are to be acquired or held.	IAS 20.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣	**المنح المتعلقة بالأصول** المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي قيام المنشأة المؤهلة للحصول على تلك المنح بشراء أصول طويلة الأجل أو إنشائها أو اقتنائها بأية صورة أخرى. وقد تُلحق أيضاً بهذا الشرط الأساسي شروطٌ فرعيةٌ تقيد نوع الأصول أو موقعها أو الفترات الزمنية التي سيتم خلالها اقتناؤها أو الاحتفاظ بها.
grants related to income Government grants other than those related to assets.	IAS 20.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠-٣	**المنح المتعلقة بالدخل** المنح الحكومية بخلاف تلك المتعلقة بالأصول.
Gross carrying amount of a financial asset The amortised cost of a financial asset, before adjusting for any loss allowance.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي** التكلفة المستنفدة للأصل المالي، قبل تعديلها بأي مخصص خسارة.
gross investment in the lease The sum of: (a) the lease payments receivable by a lessor under a finance lease; and (b) any unguaranteed residual value accruing to the lessor.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-أ	**إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار** هو مجموع: (أ) دفعات الإيجار مستحقة التحصيل للمؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ (ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر
group A parent and its subsidiaries.	IFRS 10.A, IAS 21.8	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**المجموعة** المنشأة الأم ومنشآتها التابعة.
group of biological assets An aggregation of similar living animals or plants.	IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**مجموعة الأصول الحيوية** تجميع للحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

group of insurance contracts A set of insurance contracts resulting from the division of a portfolio of insurance contracts into, at a minimum, contracts issued within a period of no longer than one year and that, at initial recognition: (a) are onerous, if any; (b) have no significant possibility of becoming onerous subsequently, if any; or (c) do not fall into either (a) or (b), if any.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للمحاسبة ١٧-أ	**مجموعة عقود التأمين** هي مجموعة من عقود التأمين، ناتجة عن تقسيم محفظة عقود التأمين بحد أدنى إلى عقود مصدرة خلال فترة لا تزيد عن سنة واحدة وتكون عند الإثبات الأولي: (أ) غير مجدية، إن وجدت؛ أو (ب) لا توجد احتمالية معتبرة لتصبح غير مجدية في وقت لاحق، إن وجدت؛ أو (ج) غير واقعة في أي من الفئة (أ) أو (ب)، إن وجدت.
harvest The detachment of produce from a biological asset or the cessation of a biological asset's life processes.	IAS 41.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤١-٥	**الحصاد** فصل المنتج عن الأصل الحيوي أو إنهاء العمليات الحيوية للأصل الحيوي.
hedge effectiveness The degree to which changes in the fair value or cash flows of the hedged item that are attributable to a hedged risk are offset by changes in the fair value or cash flows of the hedging instrument (see IAS 39 paragraphs AG105–AG113A).	IAS 39.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩-٩	**فاعلية التحوط** مدى قدرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط على إلغاء أثر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له التي يمكن عزوها للخطر المتحوط منه. (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩، فقرات إرشادات التطبيق ١٠٥ إلى ١١٣أ).
Hedge ratio The relationship between the quantity of the hedging instrument and the quantity of the hedged item in terms of their relative weighting	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**نسبة التحوط** العلاقة بين كمية أداة التحوط وكمية البند المُتحوط له في صورة الترجيح النسبي لكل منهما.
hedged item An asset, liability, firm commitment, highly probable forecast transaction or net investment in a foreign operation that (a) exposes the entity to risk of changes in fair value or future cash flows and (b) is designated as being hedged (IAS 39 paragraphs 78–84 and AG98–AG101 elaborate on the definition of hedged items).	IAS 39.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩-٩	**البند المتحوط له** هو أصل، أو التزام، أو تعهد مؤكد، أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة، أو صافي استثمار في عملية أجنبية: (أ) يعرّض المنشأة لمخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية (ب) ويتم تعيينه على أنه متحوط له (تقدم الفقرات ٧٨ إلى ٨٤ وفقرات إرشادات التطبيق ٩٨ إلى ١٠١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ شرحاً تفصيلياً لتعريف البنود المتحوط لها).
hedging instrument A designated derivative or (for a hedge of the risk of changes in foreign currency exchange rates only) a designated non-derivative financial asset or non-derivative	IAS 39.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩-٩	**أداة التحوط** أصل مالي أو التزام مالي معين مشتق أو (في حال التحوط من مخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية فقط) أصل مالي أو التزام مالي معين غير مشتق يتوقع أن تلغي قيمته العادلة أو

financial liability whose fair value or cash flows are expected to offset changes in the fair value or cash flows of a designated hedged item (IAS 39 paragraphs 72–77 and AG94–AG97 elaborate on the definition of a hedging instrument).			تدفقاته النقدية أثر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند معين متحوط له (تقدم الفقرات ٧٢ إلى ٧٧ وفقرات إرشادات التطبيق ٩٤ إلى ٩٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ شرحاً تفصيلياً لتعريف أداة التحوط).
held for trading A financial asset or financial liability that: (a) is acquired or incurred principally for the purpose of selling or repurchasing it in the near term; (b) on initial recognition is part of a portfolio of identified financial instruments that are managed together and for which there is evidence of a recent actual pattern of short-term profit-taking; or (c) is a derivative (except for a derivative that is a financial guarantee contract or a designated and effective hedging instrument).	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**محتفظ به للمتاجرة** الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي: (أ) يتم اقتناؤه أو تحمله بشكل أساسي لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب؛ أو (ب) يُعد عند إثباته الأولي جزءاً من محفظة لأدوات مالية محددة تُدار معاً ويوجد دليل على أن لها نمطاً فعلياً حديثاً في تحقيق الأرباح على المدى القصير؛ أو (ج) يُعد مشتقة (باستثناء المشتقة التي هي عقد ضمان مالي أو أداة تحوط معيَّنة وفاعلة).
highest and best use The use of a non-financial asset by market participants that would maximise the value of the asset or the group of assets and liabilities (eg a business) within which the asset would be used.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**أقصى و أفضل استخدام** استخدام لأصل غير مالي، من قبل المشاركين في السوق، يزيد -إلى أقصى حد ممكن– من قيمة الأصل أو مجموعة الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، "أعمال") التي يُستخدم ضمنها الأصل.
highly probable Significantly more likely than probable.	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**مرجح بدرجة كبيرة** أكثر احتمالاً من مجرد كونه مرجحاً.
hyperinflation Loss of purchasing power of money at such a rate that comparison of amounts from transactions and other events that have occurred at different times, even within the same accounting period, is misleading. Hyperinflation is indicated by characteristics of the economic environment of a country which include, but are not limited to, the following:	IAS 29.2–3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩-٢، ٣	**التضخم الجامح** فقدان النقود لقوتها الشرائية بمعدل يجعل مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث الأخرى التي وقعت في أوقات مختلفة، حتى ولو ضمن الفترة المحاسبية نفسها، مضللة. ويدل على ظهور التضخم الجامح خصائص البيئة الاقتصادية للدولة، والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي: (أ) أن يفضل عموم السكان الاحتفاظ بثروتهم في صورة أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. والمبالغ

(a) the general population prefers to keep its wealth in non-monetary assets or in a relatively stable foreign currency. Amounts of local currency held are immediately invested to maintain purchasing power. (b) the general population regards monetary amounts not in terms of the local currency but in terms of a relatively stable foreign currency. Prices may be quoted in that currency. (c) sales and purchases on credit take place at prices that compensate for the expected loss of purchasing power during the credit period, even if the period is short. (d) interest rates, wages and prices are linked to a price index. (e) the cumulative inflation rate over three years is approaching, or exceeds, 100%.			المحتفظ بها بالعملة المحلية يتم استثمارها فوراً للحفاظ على القوة الشرائية. (ب) أن يتعامل عموم السكان مع المبالغ النقدية ليس بالعملة المحلية وإنما بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة. (ج) أن تتم المبيعات والمشتريات لأجَل بأسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى ولو كانت الفترة قصيرة. (د) أن يتم ربط معدلات الفائدة، والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار. (هـ) أن يقترب معدل التضخم المتراكم على مدى ثلاث سنوات من ١٠٠% أو يزيد عن ذلك.
identifiable An asset is identifiable if it either: (a) is separable, ie capable of being separated or divided from the entity and sold, transferred, licensed, rented or exchanged, either individually or together with a related contract, identifiable asset or liability, regardless of whether the entity intends to do so; or (b) arises from contractual or other legal rights, regardless of whether those rights are transferable or separable from the entity or from other rights and obligations.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**قابل للتحديد** يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما: (أ) يكون قابلاً للانفصال، أي يكون من الممكن فصله أو عزله عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته، سواءً بمفرده أو مع عقد ذي صلة أو أصل أو التزام قابل للتحديد، وذلك بغض النظر عمّا إذا كانت المنشأة تنوي القيام بذلك أم لا، أو (ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو أي حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الانفصال عن المنشأة أو عن الحقوق والواجبات الأخرى.
Impairment gain or loss Gains or losses that are recognised in profit or loss in accordance with paragraph 5.5.8 and that arise from applying the impairment requirements in Section 5.5	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**مكسب أو خسارة الهبوط** المكاسب أو الخسائر التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٨/٥/٥ والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥/٥.

impairment loss The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable amount.	IAS 16.6, (IAS 36.6), IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦، (المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦)، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**خسارة الهبوط في القيمة** هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه.
impracticable Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so.	IAS 1.7, (IAS 8.5)	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧ (المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥)	**غير ممكن عملياً** يعدّ تطبيق متطلب ما غير ممكن عملياً عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل جهد معقول للقيام بذلك.
Inception date of the lease (inception date) The earlier of the date of a lease agreement and the date of commitment by the parties to the principal terms and conditions of the lease.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**تاريخ نشأة عقد الإيجار (تاريخ النشأة)** هو تاريخ اتفاقية عقد إيجار أو تاريخ تعهد الأطراف بالشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار، أيهما أسبق.
Income Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in an increase in equity, other than those relating to contributions from equity participants.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**الدخل** الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات مما يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات المقدمة من المشاركين في حقوق الملكية.
Income Increases in assets, or decreases in liabilities, that result in increases in equity, other than those relating to contributions from holders of equity claims.	CF.4.68	إطار المفاهيم ٤-٦٨	**الدخل** الزيادات في الأصول، أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.
income approach Valuation techniques that convert future amounts (eg cash flows or income and expenses) to a single current (eg discounted) amount. The fair value measurement is determined on the basis of the value indicated by current market expectations about those future amounts.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**منهج الدخل** أساليب التقويم التي تحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ واحد حالي (مخصوم مثلاً). ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة التي تشير إليها توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.
income from a structured entity For the purpose of IFRS 12, income from a structured entity includes, but is not limited to, recurring and non-recurring fees, interest, dividends, gains or losses	IFRS 12.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢-أ	**الدخل من منشأة مهيكلة** لغرض المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، يتضمن الدخل من منشأة مُهيكلة، على سبيل المثال لا الحصر، الرسوم المتكررة وغير المتكررة والفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب أو الخسائر من إعادة

on the remeasurement or derecognition of interests in structured entities and gains or losses from the transfer of assets and liabilities to the structured entity.			قياس أو إلغاء إثبات الحصص في المنشآت المهيكلة والمكاسب أو الخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى المنشأة المهيكلة.
Initial direct cost Incremental costs of obtaining a lease that would not have been incurred if the lease had not been obtained, except for such costs incurred by a manufacturer or dealer lessor in connection with a finance lease.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**التكاليف المباشرة الأولية** التكاليف الإضافية للحصول على عقد إيجار والتي ما كان سيتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.
inputs The assumptions that market participants would use when pricing the asset or liability, including assumptions about risk, such as the following: (a) the risk inherent in a particular valuation technique used to measure fair value (such as pricing model); and (b) the risk inherent in the inputs to the valuation technique. Inputs may be observable or unobservable.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**المُدخلات** الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر، مثل ما يلي: (أ) المخاطر الملازمة لأسلوب تقويم معين مُستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير)؛ (ب) المخاطر الملازمة لمدخلات أسلوب التقويم. وقد تكون المُدخلات من الممكن رصدها أو من غير الممكن رصدها.
insurance acquisition cash flows Cash flows arising from the costs of selling, underwriting and starting a group of insurance contracts (issued or expected to be issued) that are directly attributable to the portfolio of insurance contracts to which the group belongs. Such cash flows include cash flows that are not directly attributable to individual contracts or groups of insurance contracts within the portfolio.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين** هي التدفقات النقدية الناتجة عن تكاليف بيع مجموعة عقود التأمين (المصدرة أو المتوقع إصدارها) والاكتتاب فيها وبدئها والتي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى محفظة عقود التأمين التي تنتمي إليها المجموعة. وتشتمل مثل هذه التدفقات النقدية على التدفقات النقدية التي لا يمكن عزوها بشكل مباشر إلى فرادى العقود أو مجموعات عقود التأمين الواقعة ضمن المحفظة.
insurance contract A contract under which one party (the issuer) accepts significant insurance risk from another party (the policyholder) by agreeing to compensate the policyholder if a specified uncertain future event (the insured event) adversely affects the policyholder.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**عقد التأمين** هو عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المصدر) مخاطر تأمين مهمة من طرف آخر (حامل الوثيقة) وذلك من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد وغير مؤكد (الحدث المُغطى بالتأمين) بشكل سلبي على حامل الوثيقة.

insurance contract services The following services that an entity provides to a policyholder of an insurance contract: (a) coverage for an insured event (insurance coverage); (b) for insurance contracts without direct participation features, the generation of an investment return for the policyholder, if applicable (investment-return service); and (c) for insurance contracts with direct participation features, the management of underlying items on behalf of the policyholder (investment-related service).	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**خدمات عقد التأمين** الخدمات التالية التي تقدمها المنشأة إلى حامل وثيقة عقد التأمين: (أ) التغطية للحدث المغطى بالتأمين (تغطية التأمين)؛ (ب) فيما يخص عقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة، توليد عائد استثمار لحامل الوثيقة، عند الاقتضاء (خدمة عائد الاستثمار)؛ (ج) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، إدارة البنود الأساس بالنيابة عن حامل الوثيقة (الخدمة المتعلقة بالاستثمار).
insurance contract with direct participation features An insurance contract for which, at inception: (a) the contractual terms specify that the policyholder participates in a share of a clearly identified pool of underlying items; (b) the entity expects to pay to the policyholder an amount equal to a substantial share of the fair value returns on the underlying items; and (c) the entity expects a substantial proportion of any change in the amounts to be paid to the policyholder to vary with the change in fair value of the underlying items.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**عقد التأمين ذو ميزات المشاركة المباشرة** هو عقد تأمين عند نشأته: (أ) تحدد الأحكام التعاقدية فيه أن حامل الوثيقة يشارك في نصيب من مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساس؛ (ب) تتوقع المنشأة فيه أن تدفع لحامل الوثيقة مبلغاً مساوياً لنصيب كبير من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساس؛ (ج) تتوقع المنشأة فيه أن يتباين جزء كبير من أي تغير في المبالغ المقرر دفعها لحامل الوثيقة تبعاً للتغير في القيمة العادلة للبنود الأساس.
insurance contract without direct participation features An insurance contract that is not an insurance contract with direct participation features.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**عقد التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة** هو عقد تأمين بخلاف عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة.
insurance risk Risk, other than financial risk, transferred from the holder of a contract to the issuer.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**مخاطر التأمين** المخاطر، بخلاف المخاطر المالية، المنقولة من حامل العقد إلى المُصدر.

insured event An uncertain future event covered by an insurance contract that creates insurance risk.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**الحدث المغطى بالتأمين** حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بعقد تأمين تنشأ عنه مخاطر تأمين.
intangible asset An identifiable non-monetary asset without physical substance.	IAS 38.8, IFRS 3.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨، المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**الأصل غير الملموس** أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس.
interest in another entity For the purpose of IFRS 12, an interest in another entity refers to contractual and non-contractual involvement that exposes an entity to variability of returns from the performance of the other entity. An interest in another entity can be evidenced by, but is not limited to, the holding of equity or debt instruments as well as other forms of involvement such as the provision of funding, liquidity support, credit enhancement and guarantees. It includes the means by which an entity has control or joint control of, or significant influence over, another entity. An entity does not necessarily have an interest in another entity solely because of a typical customer supplier relationship. Paragraphs B7–B9 of IFRS 12 provide further information about interests in other entities. Paragraphs B55–B57 of IFRS 10 explain variability of returns.	IFRS 12.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢-أ	**حصة في منشأة أخرى** لغرض المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، تشير الحصة في منشأة أخرى إلى الارتباط التعاقدي وغير التعاقدي الذي يعرِّض المنشأة لتقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن الاستدلال على وجود حصة في منشأة أخرى، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال الاحتفاظ بأدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافة إلى أشكال أخرى من الارتباط مثل تقديم التمويل، ودعم السيولة، والتعزيز الائتماني والضمانات. وتشمل الحصة الوسائل التي يكون للمنشأة من خلالها سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة أخرى. وليس بالضرورة أن تمتلك المنشأة حصة في منشأة أخرى فقط بسبب وجود علاقة عادية بين عميل ومورد. توفر الفقرات ب٧ إلى ب٩ معلومات إضافية حول الحصص في المنشآت الأخرى. وتشرح الفقرات ب٥٥ إلى ب٥٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ التقلب في العوائد.
interest rate implicit in the lease The rate of interest that causes the present value of (a) the lease payments and (b) the unguaranteed residual value to equal the sum of (i) the fair value of the underlying asset and (ii) any initial direct costs of the lessor.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار** معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية لـ (أ) دفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مع إجمالي (١) القيمة العادلة للأصل محل العقد و(٢) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.
interest rate risk The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market interest rates.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**مخاطر معدل الفائدة** مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في معدلات الفائدة في السوق.

interim financial report A financial report containing either a complete set of financial statements (as described in IAS 1) or a set of condensed financial statements (as described in IAS 34) for an interim period.	IAS 34.4	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤-٤	**التقرير المالي الأولي** هو تقرير مالي يتضمن إمّا مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هو موضح في المعيار الدولي للمحاسبة ١) أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة (كما هو موضح في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤) لفترة أولية.
interim period A financial reporting period shorter than a full financial year.	IAS 34.4	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٤-٤	**الفترة الأولية** هي فترة تقرير مالي أقصر من سنة مالية كاملة.
International Financial Reporting Standards (IFRSs) Standards and Interpretations issued by the International Accounting Standards Board. They comprise: (a) International Financial Reporting Standards; (b) International Accounting Standards; (c) IFRIC Interpretations; and (d) SIC Interpretations.	IAS 1.7, IAS 8.5, IFRS 1.A	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧، المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥، المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ	**المعايير الدولية للتقرير المالي** المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وهي تشمل: (أ) المعايير الدولية للتقرير المالي. (ب) المعايير الدولية للمحاسبة. (ج) التفسيرات الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي. (د) التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات الدولية السابقة.
intrinsic value The difference between the fair value of the shares to which the counterparty has the (conditional or unconditional) right to subscribe or which it has the right to receive, and the price (if any) the counterparty is (or will be) required to pay for those shares. For example, a share option with an exercise price of CU15[4] on a share with a fair value of CU20, has an intrinsic value of CU5.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**القيمة الحقيقية** الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي للطرف المقابل الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أن يكتتب فيها أو الحق في أن يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي يكون (أو سوف يكون) مطلوباً من الطرف المقابل أن يدفعه مقابل تلك الأسهم. فعلى سبيل المثال، عند وجود خيار بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة[٤] لسهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون القيمة الحقيقية ٥ وحدات عملة.
Inventories Assets: (a) held for sale in the ordinary course of business; (b) in the process of production for such sale; or (c) in the form of materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services.	IAS 2.6, IAS 2.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢-٦ المعيار الدولي للمحاسبة ٢-٨	**المخزون** أصول: (أ) مُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال؛ أو (ب) في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع؛ أو (ج) في شكل مواد خام أو إمدادات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات. ويشمل المخزون السلع المشتراة والمُحتفظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك على سبيل المثال،

Monetary items are denominated in ‘currency units (CU)’.	٤ تقوَّم البنود النقدية بـ"وحدات العملة".

Inventories encompass goods purchased and held for resale including, for example, merchandise purchased by a retailer and held for resale, or land and other property held for resale. Inventories also encompass finished goods produced, or work in progress being produced, by the entity and include materials and supplies awaiting use in the production process. Costs incurred to fulfil a contract with a customer that do not give rise to inventories (or assets within the scope of another Standard) are accounted for in accordance with IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*.			البضاعة التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها. ويشمل المخزون أيضاً السلع تامة الصنع التي قامت المنشأة بتصنيعها، أو الإنتاج تحت التشغيل الذي تعمل على تصنيعه، ويشمل المواد الخام والإمدادات المنتظر استخدامها في عملية الإنتاج. وتتم المحاسبة عن التكاليف المتكبدة للوفاء بعقد مع عميل والتي لا ينشأ عنها مخزون (أو أصول تقع ضمن نطاق معيار آخر) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".
investing activities The acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents.	IAS 7.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٧-٦	**الأنشطة الاستثمارية** اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المُضمَّنة في مُعادِلات النقد.
investment component The amounts that an insurance contract requires the entity to repay to a policyholder in all circumstances, regardless of whether an insured event occurs.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**مكون الاستثمار** المبالغ التي يقضي عقد التأمين بأن تدفعها المنشأة إلى حامل الوثيقة في جميع الظروف، بغض النظر عن وقوع الحدث المغطى بالتأمين.
investment contract with discretionary participation features A financial instrument that provides a particular investor with the contractual right to receive, as a supplement to an amount not subject to the discretion of the issuer, additional amounts: (a) that are expected to be a significant portion of the total contractual benefits; (b) the timing or amount of which are contractually at the discretion of the issuer; and (c) that are contractually based on: (i) the returns on a specified pool of contracts or a specified type of contract;	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**عقد الاستثمار ذو ميزات المشاركة الاختيارية** أداة مالية توفر لمستثمر بعينه الحق التعاقدي في أن يستلم، كتكملة لمبلغ غير خاضع لتقدير المصدر، مبالغ إضافية: (أ) من المتوقع أن تكون جزءاً مهماً من إجمالي المنافع التعاقدية؛ (ب) توقيتها أو مبلغها يخضع تعاقدياً لتقدير المصدر؛ (ج) تعتمد تعاقدياً على: (١) العوائد التي تكون على مجموعة معينة من العقود أو نوع معين من العقود؛ أو (٢) عوائد الاستثمار المحققة و/أو غير المحققة على مجموعة معينة من الأصول التي يحتفظ بها المصدر؛ أو (٣) ربح أو خسارة المنشأة أو الصندوق المصدر للعقد.

(ii) realised and/or unrealised investment returns on a specified pool of assets held by the issuer; or (iii) the profit or loss of the entity or fund that issues the contract.			
Investment entity An entity that: (a) obtains funds from one or more investors for the purpose of providing those investor(s) with investment management services; (b) commits to its investor(s) that its business purpose is to invest funds solely for returns from capital appreciation, investment income, or both; and (c) measures and evaluates the performance of substantially all of its investments on a fair value basis.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**المنشأة الاستثمارية** هي منشأة: (أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمارات؛ (ب) تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال فقط لأجل تحقيق عوائد ناتجة من إنماء رأس المال أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما؛ (ج) تقيس وتُقوِّم أداء جميع استثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.
investment property Property (land or a building—or part of a building—or both) held (by the owner or by the lessee as a right-of-use asset) to earn rentals or for capital appreciation or both, rather than for: (a) use in the production or supply of goods or services or for administrative purposes; or (b) sale in the ordinary course of business.	IAS 40.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠-٥	**العقار الاستثماري** عقار (أرض أو مبنى – أو جزء من مبنى – أو كلاهما) محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق استخدام) لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو لكليهما، وليس: (أ) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية؛ أو (ب) لبيعه في السياق العادي للأعمال.
joint arrangement An arrangement of which two or more parties have joint control.	IAS 28.3, IFRS 11.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣ المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**الترتيب المشترك** ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.
joint control The contractually agreed sharing of control of an arrangement, which exists only when decisions about the relevant activities require the unanimous consent of the parties sharing control.	IAS 28.3 IFRS 11.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣ المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**السيطرة المشتركة** التقاسم المُتفق عليه تعاقدياً للسيطرة على ترتيب، ولا يتحقق ذلك إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.

joint operation A joint arrangement whereby the parties that have joint control of the arrangement have rights to the assets, and obligations for the liabilities, relating to the arrangement.	IFRS 11.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**العملية المشتركة** ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.
joint operator A party to a joint operation that has joint control of that joint operation.	IFRS 11.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**المشارك في عملية مشتركة** طرف في عملية مشتركة له سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.
joint venture A joint arrangement whereby the parties that have joint control of the arrangement have rights to the net assets of the arrangement.	IAS 28.3, IFRS 11.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣ المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**المشروع المشترك** ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.
joint venturer A party to a joint venture that has joint control of the joint venture.	IAS 28.3, IFRS 11.A	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣ المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**المشارك في مشروع مشترك** طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.
key management personnel Those persons having authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the entity, directly or indirectly, including any director (whether executive or otherwise) of that entity.	IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	**كبار موظفي الإدارة** هم أولئك الأشخاص الذين لهم سلطة ومسؤولية التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها والرقابة عليها، بشكل مباشر أو غير مباشر، بما في ذلك أي عضو مجلس إدارة (سواءً كان تنفيذياً أو غير ذلك) في تلك المنشأة.
lease A contract, or part of a contract, that conveys the right to use an asset (the underlying asset) for a period of time in exchange for consideration.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**عقد الإيجار** عقد، أو جزء من عقد، ينقل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن في مقابل عوض.
Lease incentives Payments made by a lessor to a lessee associated with a lease, or the reimbursement or assumption by a lessor of costs of a lessee.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**حوافز الإيجار** هي مدفوعات من المؤجر إلى المستأجر فيما يتعلق بعقد إيجار أو قيام المؤجر برد أو تحمل تكاليف المستأجر.
Lease modification A change in the scope of a lease, or the consideration for a lease, that was not part of the original terms and conditions of the lease (for example, adding or terminating the right to use one or more underlying assets, or extending or shortening the contractual lease term).	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**تعديل عقد الإيجار** تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو عوض عقد الإيجار، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال، إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول محل العقد، أو تمديد أو تقصير المدة التعاقدية لعقد الإيجار).

Lease payments Payments made by a lessee to a lessor relating to the right to use an underlying asset during the lease term, comprising the following: (a) fixed payments (including in-substance fixed payments), less any lease incentives; (b) variable lease payments that depend on an index or a rate; (c) the exercise price of a purchase option if the lessee is reasonably certain to exercise that option; and (d) payments of penalties for terminating the lease, if the lease term reflects the lessee exercising an option to terminate the lease. For the lessee, lease payments also include amounts expected to be payable by the lessee under residual value guarantees. Lease payments do not include payments allocated to non-lease components of a contract, unless the lessee elects to combine non-lease components with a lease component and to account for them as a single lease component. For the lessor, lease payments also include any residual value guarantees provided to the lessor by the lessee, a party related to the lessee or a third party unrelated to the lessor that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee. Lease payments do not include payments allocated to non-lease components.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**دفعات الإيجار** هي دفعات يقدمها المستأجر إلى المؤجر فيما يتعلق بحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، وتتكون تلك الدفعات مما يلي: أ) الدفعات الثابتة (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها)، مطروحاً منها أي حوافز إيجار؛ ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛ ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛ د) الغرامات التي تُدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار، إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار. فيما يخص المستأجر، تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية في العقد، إلا إذا اختار المستأجر جمع المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنها كمكون واحد لعقد الإيجار. فيما يخص المؤجر، تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات للقيمة المتبقية مقدمة إلى المؤجر من المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية على الوفاء بالواجبات التي بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.
lease term The non-cancellable period for which a lessee has the right to use an underlying asset, together with both: (a) periods covered by an option to extend the lease if the lessee is	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**مدة عقد الإيجار** هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي للمستأجر الحق خلالها في استخدام الأصل محل العقد، وذلك إضافة إلى كل مما يلي: (أ) الفترات المشمولة بخيار لتمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛

reasonably certain to exercise that option; and (b) periods covered by an option to terminate the lease if the lessee is reasonably certain not to exercise that option.			(ب) الفترات المشمولة بخيار لإنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من عدم ممارسة ذلك الخيار.
legal obligation An obligation that derives from: (a) a contract (through its explicit or implicit terms); (b) legislation; or (c) other operation of law.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**الواجب النظامي** واجب ينشأ عن: (أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية)؛ أو (ب) تشريعات؛ أو (ج) إعمال آخر للنظام.
Lessee An entity that obtains the right to use an underlying asset for a period of time in exchange for consideration.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**المستأجر** المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن في مقابل عوض.
lessee's incremental borrowing rate The rate of interest that a lessee would have to pay to borrow over a similar term, and with a similar security, the funds necessary to obtain an asset of a similar value to the right-of-use asset in a similar economic environment.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر** معدل الفائدة الذي كان سيدفعه المستأجر لكي يقترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبضمان مماثل للحصول على أصل بنفس قيمة أصل حق الاستخدام في بيئة اقتصادية مماثلة.
Lessor An entity that provides the right to use an underlying asset for a period of time in exchange for consideration	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**المؤجر** المنشأة التي تمنح الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن في مقابل عوض.
Level 1 inputs Quoted prices (unadjusted) in active markets for identical assets or liabilities that the entity can access at the measurement date.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**مُدخلات المستوى ١** الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة، التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.
Level 2 inputs Inputs other than quoted prices included within Level 1 that are observable for the asset or liability, either directly or indirectly.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**مُدخلات المستوى ٢** المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة الواقعة ضمن المستوى ١ والتي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر.
Level 3 inputs Unobservable inputs for the asset or liability.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**مُدخلات المستوى ٣** المُدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام.

liability A present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.	IAS 37.10,	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**الالتزام** واجب قائم على المنشأة ناشئٌ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.
Liability A present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events.	CF.4.26	إطار المفاهيم ٤-٢٦	**الالتزام** واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.
liability for incurred claims An entity's obligation to: (a) investigate and pay valid claims for insured events that have already occurred, including events that have occurred but for which claims have not been reported, and other incurred insurance expenses; and (b) pay amounts that are not included in (a) and that relate to: (i) insurance contract services that have already been provided; or (ii) any investment components or other amounts that are not related to the provision of insurance contract services and that are not in the liability for remaining coverage.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة** واجب على المنشأة: (أ) بالتحقيق في المطالبات الصحيحة المتعلقة بالأحداث المغطاة بالتأمين التي وقعت بالفعل ودفع قيمتها، بما في ذلك الأحداث التي وقعت ولكن لم يتم تقديم مطالبات لها، إضافة إلى مصروفات التأمين الأخرى المتكبدة؛ (ب) بدفع المبالغ غير المشمولة في البند (أ) والتي تتعلق بما يلي: (١) خدمات عقد التأمين التي تم تقديمها بالفعل؛ أو (٢) أي مكونات استثمار أو مبالغ أخرى لا تتعلق بتقديم خدمات عقد التأمين وغير مشمولة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية.
liability for remaining coverage An entity's obligation to: (a) investigate and pay valid claims under existing insurance contracts for insured events that have not yet occurred (ie the obligation that relates to the unexpired portion of the insurance coverage); and (b) pay amounts under existing insurance contracts that are not included in (a) and that relate to:	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية** واجب على المنشأة: (أ) بالتحقيق في المطالبات الصحيحة المقدمة بموجب عقود التأمين القائمة للأحداث المغطاة بالتأمين التي لم تحدث بعد ودفع قيمتها (أي الواجب المتعلق بالجزء غير المنقضي من تغطية التأمين)؛ (ب) بدفع المبالغ التي بموجب عقود التأمين القائمة وغير المشمولة في البند (أ) والتي تتعلق بما يلي: (١) خدمات عقد التأمين التي لم يتم تقديمها بعد (أي الواجبات

(i) insurance contract services not yet provided (ie the obligations that relate to future provision of insurance contract services); or (ii) any investment components or other amounts that are not related to the provision of insurance contract services and that have not been transferred to the liability for incurred claims.			المتعلقة بتقديم خدمات عقد التأمين في المستقبل)؛ أو (٢) أي مكونات استثمار أو مبالغ أخرى لا تتعلق بتقديم خدمات عقد التأمين ولم يتم نقلها إلى الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة.
Lifetime expected credit losses The expected credit losses that result from all possible default events over the expected life of a financial instrument.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر** الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن جميع حالات التعثر في السداد المحتملة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية.
liquidity risk The risk that an entity will encounter difficulty in meeting obligations associated with financial liabilities that are settled by delivering cash or another financial asset.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**مخاطر السيولة** المخاطر المتمثلة في أن تواجه منشأة ما صعوبات في الوفاء بواجبات مرتبطة بالتزامات مالية تتم تسويتها بتسليم نقد أو أصل مالي آخر.
loans payable Financial liabilities other than short-term trade payables on normal credit terms.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**قروض مستحقة السداد** التزامات مالية بخلاف المبالغ قصيرة الأجل مستحقة السداد للدائنين التجاريين وفقاً لشروط الائتمان العادية.
Loss allowance The allowance for expected credit losses on financial assets measured in accordance with paragraph 4.1.2, lease receivables and contract assets, the accumulated impairment amount for financial assets measured in accordance with paragraph 4.1.2A and the provision for expected credit losses on loan commitments and financial guarantee contracts.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**مخصص الخسارة** المخصص المتعلق بالخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة ٢/١/٤، والمبالغ مستحقة التحصيل في عقود الإيجار والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء، ومبلغ الهبوط المتراكم في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة ٢/١/٤أ ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من التعهدات بتقديم القروض وعقود الضمان المالي.
market approach A valuation technique that uses prices and other relevant information generated by market transactions involving identical or comparable (ie similar) assets,	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**منهج السوق** أسلوب تقويم يستخدم الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى المُتولدة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات أو مجموعة أصول

liabilities or a group of assets and liabilities, such as a business.			والتزامات مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مشابهة)، مثل عمل من الأعمال.
market condition A performance condition upon which the exercise price, vesting or exercisability of an equity instrument depends that is related to the market price (or value) of the entity's equity instruments (or the equity instruments of another entity in the same group), such as: (a) attaining a specified share price or a specified amount of intrinsic value of a share option; or (b) achieving a specified target that is based on the market price (or value) of the entity's equity instruments (or the equity instruments of another entity in the same group) relative to an index of market prices of equity instruments of other entities. A market condition requires the counterparty to complete a specified period of service (ie a service condition); the service requirement can be explicit or implicit.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**شرط مرتبط بالسوق** شرط أداء يتوقف عليه سعر ممارسة أداة حقوق ملكية أو اكتسابها أو قابلية ممارستها ويتعلق ذلك الشرط بسعر السوق (أو القيمة السوقية) لأدوات حقوق ملكية المنشأة (أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة)، مثل: (أ) بلوغ سعر مُحدد للسهم أو مبلغ مُحدد للقيمة الحقيقية الخاصة بخيار السهم، أو (ب) تحقيق هدف محدد يستند إلى سعر السوق (أو القيمة) لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة) بالنسبة إلى مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق ملكية المنشآت الأخرى. وتتطلب الشروط المرتبطة بالسوق من الطرف المقابل إكمال فترة محددة من الخدمة (أي شرط خدمة)؛ ويمكن أن يكون متطلب الخدمة صريحاً أو ضمنياً.
market-corroborated inputs Inputs that are derived principally from or corroborated by observable market data by correlation or other means.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**المُدخلات المؤيدة من السوق** المُدخلات المشتقة بشكل رئيسي أو المؤيدة من بيانات السوق التي يمكن رصدها عن طريق العلاقة المتبادلة فيما بينها أو غيرها من الوسائل.
market participant Buyers and sellers in the principal (or most advantageous) market for the asset or liability that have all of the following characteristics: (a) They are independent of each other, ie they are not related parties as defined in IAS 24, although the price in a related party transaction may be used as an input to a fair value measurement if the entity has evidence that the transaction was entered into at market terms.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**المشارك في السوق** المشترون والبائعون في السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام والذين تتوفر فيهم الخصائص الآتية: (أ) أنهم مستقلون عن بعضهم، أي أنهم ليسوا أطرافاً ذات علاقة حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤، على الرغم من أن السعر في معاملة مع طرف ذي علاقة يمكن استخدامه على أنه مُدخل لقياس القيمة العادلة إذا كان لدى المنشأة دليل على أنه قد تم الدخول في المعاملة حسب شروط السوق.

(b) They are knowledgeable, having a reasonable understanding about the asset or liability and the transaction using all available information, including information that might be obtained through due diligence efforts that are usual and customary. (c) They are able to enter into a transaction for the asset or liability. (d) They are willing to enter into a transaction for the asset or liability, ie they are motivated but not forced or otherwise compelled to do so.			(ب) أنهم يتمتعون بالمعرفة، ولديهم فهم معقول للأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام جميع المعلومات المتاحة، بما في ذلك المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من خلال جهود الاطلاع النافي للجهالة العادية والمعتادة. (ج) أنهم قادرون على الدخول في معاملة بخصوص الأصل أو الالتزام. (د) أنهم راغبون في الدخول في معاملة بخصوص الأصل أو الالتزام، أي أن لديهم الدافع ولكنهم ليسوا مجبرين أو مكرهين بأية صورة أخرى على القيام بذلك.
market risk The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices. Market risk comprises three types of risk: currency risk, interest rate risk and other price risk.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**مخاطر السوق** مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتشمل مخاطر السوق ثلاثة أنواع من المخاطر: مخاطر العملة ومخاطر معدل الفائدة ومخاطر السعر الأخرى.
material Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial statements make on the basis of those financial statements, which provide financial information about a specific reporting entity.	IAS 1.7, (IAS 8.5)	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧، (المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥)	**ذو/ذات أهمية نسبية** تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها.
material information Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial reports make on the basis of those reports, which provide financial information about a specific reporting entity.	CF.2.11	إطار المفاهيم ٢-١١	**المعلومات ذات الأهمية النسبية** تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها.
Measure The result of applying a measurement basis to an asset or	CF.6.1	إطار المفاهيم ٦-١	**المقياس** نتيجة تطبيق أحد أسس القياس على أصل أو التزام وما يتعلق به من دخل ومصروفات.

liability and related income and expenses.			
measurement basis An identified feature—for example, historical cost, fair value or fulfilment value—of an item being measured.	CF.6.1	إطار المفاهيم ٦-١	**أساس القياس** سمة محددة -على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو قيمة الوفاء- للبند الذي يتم قياسه.
measurement date The date at which the fair value of the equity instruments granted is measured for the purposes of IFRS 2. For transactions with employees and others providing similar services, the measurement date is grant date. For transactions with parties other than employees (and those providing similar services), the measurement date is the date the entity obtains the goods or the counterparty renders service.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**تاريخ القياس** التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وذلك لأغراض المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. وفيما يخص المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة، فإن تاريخ القياس هو تاريخ المنح. وفيما يخص المعاملات مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مشابهة)، فإن تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو التاريخ الذي يقوم فيه الطرف المقابل بتقديم الخدمة.
measurement uncertainty Uncertainty that arises when monetary amounts in financial reports cannot be observed directly and must instead be estimated.	CF.2.19	إطار المفاهيم ٢-١٩	**عدم التأكد المحيط بالقياس** عدم التأكد الذي ينشأ عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية الواردة في التقارير المالية بشكل مباشر ومن ثم يلزم تقديرها.
minority interest See 'non-controlling interest'.			**حصة الأقلية** انظر 'الحصة غير المسيطرة'.
Modification gain or loss The amount arising from adjusting the gross carrying amount of a financial asset to reflect the renegotiated or modified contractual cash flows. The entity recalculates the gross carrying amount of a financial asset as the present value of the estimated future cash payments or receipts through the expected life of the renegotiated or modified financial asset that are discounted at the financial asset's original effective interest rate (or the original credit-adjusted effective interest rate for purchased or originated credit-impaired financial assets) or, when applicable, the revised effective interest rate calculated in accordance with paragraph 6.5.10. When estimating the expected	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**مكسب أو خسارة التعديل** المبلغ الناشئ عن تعديل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي لإظهار أثر التدفقات النقدية التعاقدية الذي تم إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. وتعيد المنشأة احتساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تم إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلية الأصلي المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط)، أو عند الاقتضاء، معدل الفائدة الفعلية المُنقح الذي يتم احتسابه وفقاً للفقرة ٦/٥/١٠. وعند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار

cash flows of a financial asset, an entity shall consider all contractual terms of the financial asset (for example, prepayment, call and similar options) but shall not consider the expected credit losses, unless the financial asset is a purchased or originated credit-impaired financial asset, in which case an entity shall also consider the initial expected credit losses that were considered when calculating the original credit-adjusted effective interest rate.			السداد المبكر والشراء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة، ما لم يكن الأصل المالي أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثاً ذا مستوى ائتماني هابط، ففي هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تأخذ أيضاً في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند احتساب معدل الفائدة الفعلية الأصلي المعدل بالمخاطر الائتمانية.
monetary assets Money held and assets to be received in fixed or determinable amounts of money.	IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**الأصول النقدية** المبالغ النقدية المُحتفظ بها والأصول التي سيتم استلامها في شكل مبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.
monetary items Units of currency held and assets and liabilities to be received or paid in a fixed or determinable number of units of currency.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**البنود النقدية** وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو دفعها في شكل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.
monetary items Money held and items to be received or paid in money.	IAS 29.12	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩-١٢	**البنود النقدية** النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم استلامها أو دفعها نقداً.
most advantageous market The market that maximises the amount that would be received to sell the asset or minimises the amount that would be paid to transfer the liability, after taking into account transaction costs and transport costs.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**السوق الأكثر نفعاً** السوق التي تزيد -إلى أقصى حد ممكن- من المبلغ الذي يتم تسلمه لبيع الأصل أو تقلل -إلى أقصى حد ممكن- من المبلغ الذي يتم دفعه لنقل الالتزام، بعد الأخذ في الحسبان تكاليف المعاملة وتكاليف المواصلات.
multi-employer (benefit) plans Defined contribution plans (other than state plans) or defined benefit plans (other than state plans) that: (a) pool the assets contributed by various entities that are not under common control; and (b) use those assets to provide benefits to employees of more than one entity, on the basis that contribution and benefit levels are determined without regard to the identity of the entity that	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**خطط (المنافع) متعددة أصحاب العمل** خطط ذات اشتراكات محددة (بخلاف خطط الدولة) أو خطط ذات منافع محددة (بخلاف خطط الدولة): (أ) تُجمِّع الأصول التي تسهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة واحدة؛ (ب) وتستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أن مستويات تلك الاشتراكات والمنافع يتم تحديدها دون النظر لهوية المنشأة التي يعمل بها الموظفون المعنيون.

employs the employees concerned.			
mutual entity An entity, other than an investor-owned entity, that provides dividends, lower costs or other economic benefits directly to its owners, members or participants. For example, a mutual insurance company, a credit union and a co-operative entity are all mutual entities.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**المنشأة المشتركة** منشأة، بخلاف المنشأة المملوكة لمستثمرين، تقدم بشكل مباشر توزيعات أرباح أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى إلى ملاكها أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تُعد شركة التأمين المشتركة واتحاد الائتمان والمنشأة التعاونية –جميعها- منشآت مشتركة.
net assets available for benefits The assets of a plan less liabilities other than the actuarial present value of promised retirement benefits.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع** أصول الخطة مطروحاً منها الالتزامات بخلاف القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.
net defined benefit liability (asset) The deficit or surplus, adjusted for any effects of limiting a net defined benefit asset to the asset ceiling.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**صافي التزام (أصل) المنافع المحددة** العجز أو الفائض، معدلاً تبعاً لأي آثار لتقييد صافي أصل منافع محددة بالحد الأعلى للأصل.
net interest on the net defined benefit liability (asset) The change during the period in the net defined benefit liability (asset) that arises from the passage of time.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة** التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المنافع المحددة الناشئ عن مرور الوقت.
net investment in a foreign operation The amount of the reporting entity's interest in the net assets of that operation.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**صافي الاستثمار في عملية أجنبية** مبلغ حصة المنشأة المعدة للتقرير في صافي أصول تلك العملية.
net investment in the lease The gross investment in the lease discounted at the interest rate implicit in the lease.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**صافي الاستثمار في عقد الإيجار** إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار.
net realisable value The estimated selling price in the ordinary course of business less the estimated costs of completion and the estimated costs necessary to make the sale. Net realisable value refers to the net amount that an entity expects to realise from the sale of inventory in the ordinary course of business. Fair value reflects the amount for which the same	IAS 2.6–7	المعيار الدولي للمحاسبة ٢-٦، ٧	**صافي القيمة القابلة للتحقق** سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية للقيام بالبيع. ويشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحققه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال. أمّا القيمة العادلة فتعكس المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة نفس المخزون بين مشترين وبائعين في السوق تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل. والقيمة الأولى

inventory could be exchanged between knowledgeable and willing buyers and sellers in the marketplace. The former is an entity specific value; the latter is not. Net realisable value for inventories may not equal fair value less costs to sell.			هي قيمة تحددها المنشأة، أمّا الثانية فلا. وقد لا تتساوى صافي قيمة المخزون القابلة للتحقق مع قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
non-adjusting events after the reporting period See 'events after the reporting period'.			**أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات** انظر 'الأحداث بعد فترة التقرير'.
non-controlling interest Equity in a subsidiary not attributable, directly or indirectly, to a parent.	IFRS 3.A, IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**الحصة غير المسيطرة** حقوق الملكية في المنشأة التابعة التي لا يمكن عزوها، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى المنشأة الأم.
non-current asset An asset that does not meet the definition of a current asset.	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**الأصل غير المتداول** الأصل الذي لا يستوفي تعريف الأصل المتداول.
non-performance risk The risk that an entity will not fulfil an obligation. Non-performance risk includes, but may not be limited to, the entity's own credit risk.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**مخاطر عدم الأداء** المخاطر المتمثلة في عدم وفاء المنشأة بأحد واجباتها. وتتضمن مخاطر عدم الأداء، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة.
notes Notes contain information in addition to that presented in the statement of financial position, statement of comprehensive income, separate income statement (if presented), statement of changes in equity and statement of cash flows. Notes provide narrative descriptions or disaggregations of items presented in those statements and information about items that do not qualify for recognition in those statements.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**الإيضاحات** تحتوي الإيضاحات على معلومات أخرى إضافة إلى تلك المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل المنفصلة (في حال عرضها) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية. وتوفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلاً للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات عن البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم.
obligating event An event that creates a legal or constructive obligation that results in an entity having no realistic alternative to settling that obligation.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**الحدث الملزم** حدث ينتج عنه واجب نظامي أو ضمني يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي للمنشأة سوى تسوية ذلك الواجب.

observable inputs Inputs that are developed using market data, such as publicly available information about actual events or transactions, and that reflect the assumptions that market participants would use when pricing the asset or liability.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**المُدخلات التي يمكن رصدها** المُدخلات التي يتم إعدادها باستخدام بيانات السوق، مثل المعلومات المتاحة للعموم عن الأحداث أو المعاملات الفعلية، والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.
Offsetting Grouping an asset and liability that are recognised and measured as separate units of account into a single net amount in the statement of financial position.	CF.7.10	إطار المفاهيم ٧-١٠	**المقاصة** تجميع أصل والتزام مثبتين ومقاسين كوحدتي حساب منفصلتين في مبلغٍ واحدٍ بالصافي في قائمة المركز المالي.
onerous contract A contract in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**العقد غير المجدي** عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع أن يتم الحصول عليها بموجب العقد.
opening IFRS statement of financial position An entity's statement of financial position at the date of transition to IFRSs.	IFRS 1.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ	**قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي** قائمة المركز المالي للمنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.
operating activities The principal revenue producing activities of an entity and other activities that are not investing or financing activities.	IAS 7.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٧-٦	**الأنشطة التشغيلية** أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيرادات، والأنشطة الأخرى التي لا تُعد أنشطة استثمارية أو تمويلية.
operating lease A lease that does not transfer substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an underlying asset.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**عقد الإيجار التشغيلي** هو عقد إيجار لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.
Optional lease payments Payments to be made by a lessee to a lessor for the right to use an underlying asset during periods covered by an option to extend or terminate a lease that are not included in the lease term	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**دفعات الإيجار الاختيارية** دفعات من المقرر أن يؤديها المستأجر إلى المؤجر مقابل حق استخدام الأصل محل العقد خلال الفترات التي يغطيها خيار لتمديد أو إنهاء عقد الإيجار ولا تكون هذه الفترات مشمولة في مدة عقد الإيجار.
operating segment An operating segment is a component of an entity: (a) that engages in business activities from which it may earn revenues and incur expenses (including revenues and expenses	IFRS 8.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٨-أ	**القطاع التشغيلي** القطاع التشغيلي هو مكون في المنشأة: (أ) يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويتكبد منها مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع المكونات الأخرى للمنشأة نفسها)،

relating to transactions with other components of the same entity), (b) whose operating results are regularly reviewed by the entity's chief operating decision maker to make decisions about resources to be allocated to the segment and assess its performance, and (c) for which discrete financial information is available.			(ب) تُراجَع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بالمنشأة من أجل اتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع، ولتقييم أدائه، (ج) تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.
options, warrants and their equivalents Financial instruments that give the holder the right to purchase ordinary shares.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**الخيارات والأذونات ومعادلاتها** هي أدوات مالية تمنح حاملها حق شراء أسهم عادية.
orderly transaction A transaction that assumes exposure to the market for a period before the measurement date to allow for marketing activities that are usual and customary for transactions involving such assets or liabilities; it is not a forced transaction (eg a forced liquidation or distress sale).	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**المعاملة في الظروف الاعتيادية المنتظمة** المعاملة التي تفترض التعرض للسوق لفترة تسبق تاريخ القياس للسماح بسير الأنشطة التسويقية المعتادة والمتعارف عليها للمعاملات التي تنطوي على مثل هذه الأصول أو الالتزامات؛ وهي ليست معاملة إجبارية (على سبيل المثال، تصفية إجبارية أو بيع اضطراري).
ordinary equity holders Holders of ordinary shares.	IAS 33.5–9	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥ إلى ٩	**حمَلَة حقوق الملكية العادية** حملة الأسهم العادية.
ordinary share An equity instrument that is subordinate to all other classes of equity instruments.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**السهم العادي** هو أداة حقوق ملكية في مرتبة تالية في استحقاقها لجميع فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.
other comprehensive income Items of income and expense (including reclassification adjustments) that are not recognised in profit or loss as required or permitted by other IFRSs.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**الدخل الشامل الآخر** بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف) التي لا يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لما تتطلبه أو تسمح به المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.
other long-term employee benefits All employee benefits other than short-term employee benefits, post-employment benefits and termination benefits.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل** جميع منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة ومنافع إنهاء الخدمة.

other price risk The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices (other than those arising from interest rate risk or currency risk), whether those changes are caused by factors specific to the individual financial instrument or its issuer, or factors affecting all similar financial instruments traded in the market.	IFRS 7.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧-أ	**مخاطر السعر الأخرى** المخاطر المتمثلة في تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك الناشئة عن مخاطر معدل الفائدة أو مخاطر العملة)، سواء كانت تلك التغيرات ناتجة عن عوامل خاصة بالأداة المالية بعينها أو عوامل خاصة بمُصدِرها أو ناتجة عن عوامل مؤثرة على جميع الأدوات المالية المشابهة لها المتداولة في السوق.
outcome uncertainty Uncertainty about the amount or timing of any inflow or outflow of economic benefits that will result from an asset or liability.	CF.6.61	إطار المفاهيم ٦-٦١	**عدم التأكد المحيط بالناتج** عدم تأكد محيط بمبلغ أو توقيت أي تدفق داخل أو خارج للمنافع الاقتصادية التي ستنتج عن أصل أو التزام.
owner-occupied property Property held (by the owner or by the lessee as a right-of-use asset) for use in the production or supply of goods or services or for administrative purposes.	IAS 40.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٤٠-٥	**عقار يشغله المالك** عقار محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق استخدام) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو محتفظ به لأغراض إدارية.
owners Holders of instruments classified as equity.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**الملاك** حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية.
owners In IFRS 3 owners is used broadly to include holders of equity interests of investor-owned entities and owners or members of, or participants in, mutual entities.	IFRS 3.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣-أ	**الملاك** يستخدم مصطلح الملاك في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بمعنى واسع يشمل حملة حصص حقوق الملكية في المنشآت المملوكة للمستثمرين والملاك أو الأعضاء أو المشاركين في المنشآت المشتركة.
parent An entity that controls one or more entities.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**المنشأة الأم** المنشأة التي تسيطر على منشأة واحدة أو أكثر.
participants The members of a retirement benefit plan and others who are entitled to benefits under the plan.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**المشتركون** الأعضاء في خطة منافع التقاعد وغيرهم ممن لهم الحق في الحصول على المنافع بموجب الخطة.
party to a joint arrangement An entity that participates in a joint arrangement, regardless of whether that entity has joint control of the arrangement.	IFRS 11.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**طرف في ترتيب مشترك** منشأة تشارك في ترتيب مشترك، بغض النظر عمّا إذا كانت لتلك المنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب.
past due A financial asset is past due when a counterparty has failed to make a payment when that payment was contractually due.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**تجاوز موعد الاستحقاق** يُعد الأصل المالي أنه قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد أخفق في أداء المدفوعات في وقت استحقاقها تعاقدياً.

past service cost The change in the present value of the defined benefit obligation for employee service in prior periods, resulting from a plan amendment (the introduction or withdrawal of, or change to, a defined benefit plan) or a curtailment (a significant reduction by the entity in the number of employees covered by a plan).	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**تكلفة الخدمة السابقة** التغير في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة المتعلق بخدمات الموظفين في فترات سابقة، والناتج عن تعديل في الخطة (استحداث أو سحب أو تغيير في الخطة ذات المنافع المحددة) أو تقليص (تخفيض كبير من جانب المنشأة في عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة).
Performance condition A vesting condition that requires: (a) the counterparty to complete a specified period of service (ie a service condition); the service requirement can be explicit or implicit; and (b) specified performance target(s) to be met while the counterparty is rendering the service required in (a). The period of achieving the performance target(s): (a) shall not extend beyond the end of the service period; and (b) may start before the service period on the condition that the commencement date of the performance target is not substantially before the commencement of the service period. A performance target is defined by reference to: (a) the entity's own operations (or activities) or the operations or activities of another entity in the same group (ie a non-market condition); or (b) the price (or value) of the entity's equity instruments or the equity instruments of another entity in the same group (including shares and share options) (ie a market condition). A performance target might relate either to the performance of the entity as a whole or to some part of	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**شرط الأداء** شرط اكتساب يتطلب: (أ) إكمال الطرف المقابل فترة خدمة محددة (أي شرط خدمة)؛ وقد يكون متطلب الخدمة صريحاً أو ضمنياً، (ب) الوفاء بأهداف أداء محددة عند تقديم الطرف المقابل للخدمة المطلوبة في البند (أ). فترة تحقيق أهداف الأداء: (أ) لا يجوز أن تتجاوز نهاية فترة الخدمة، (ب) قد تبدأ قبل فترة الخدمة بشرط ألا يكون تاريخ بدء هدف الأداء قبل بداية فترة الخدمة بصورة جوهرية. يتم تعريف هدف الأداء بالرجوع إلى: (أ) عمليات المنشأة (أو أنشطتها) أو عمليات أو أنشطة منشأة أخرى في نفس المجموعة (أي شرط غير مرتبط بالسوق)؛ أو (ب) سعر (قيمة) أدوات حقوق ملكية المنشأة أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة (بما في ذلك الأسهم وخيارات الأسهم) (أي شرط مرتبط بالسوق). وقد يتعلق هدف الأداء إمّا بأداء المنشأة ككل أو جزء من المنشأة (أو جزء من المجموعة)، مثل أداء قسم أو موظف.

the entity (or part of the group), such as a division or an individual employee.			
Performance obligation A promise in a contract with a customer to transfer to the customer either: (a) a good or service (or a bundle of goods or services) that is distinct; or (b) a series of distinct goods or services that are substantially the same and that have the same pattern of transfer to the customer.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**واجب الأداء** تعهد في عقد مبرم مع عميل لنقل أي مما يلي إليه: (أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو (ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير ويتم نقلها إلى العميل بنفس النمط.
Period of use The total period of time that an asset is used to fulfil a contract with a customer (including any non-consecutive periods of time).	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**فترة الاستخدام** إجمالي فترة استخدام الأصل للوفاء بعقد مع أحد العملاء (يشمل ذلك أية فترات زمنية غير متتالية).
plan assets (of an employee benefit plan) Comprise: (a) Assets held by a long-term employee benefit fund; and (b) Qualifying insurance policies.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**أصول الخطة (أصول خطة منافع الموظفين)** تشمل: (أ) الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛ (ب) وثائق التأمين المُؤهلة.
policyholder A party that has a right to compensation under an insurance contract if an insured event occurs.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**حامل الوثيقة** الطرف الذي له الحق في التعويض بموجب عقد التأمين إذا وقع الحدث المغطى بالتأمين.
portfolio of insurance contracts Insurance contracts subject to similar risks and managed together.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**محفظة عقود التأمين** هي عقود تأمين تتعرض لمخاطر متشابهة وتُدار معاً.
post-employment benefits Employee benefits (other than termination benefits and short-term employee benefits) that are payable after the completion of employment.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**منافع ما بعد انتهاء الخدمة** منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تصبح مستحقة الدفع بعد انتهاء الخدمة.
post-employment benefit plans Formal or informal arrangements under which an entity provides post-employment benefits for one or more employees.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة** ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد انتهاء الخدمة لموظف واحد أو أكثر.
potential ordinary share A financial instrument or other contract that may entitle its holder to ordinary shares.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**السهم العادي المحتمل إصداره** أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح حامله الحق في الحصول على أسهم عادية.

potential to produce economic benefits Within an economic resource, a feature that already exists and that, in at least one circumstance, would produce for the entity economic benefits beyond those available to all other parties.	CF.4.14	إطار المفاهيم ٤-١٤	**القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية** في سياق الحديث عن الموارد الاقتصادية، سمة موجودة بالفعل وسوف تنتج عنها في ظرف واحد على الأقل منافع اقتصادية للمنشأة بخلاف تلك المتاحة لجميع الأطراف الأخرى.
power Existing rights that give the current ability to direct the relevant activities.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**السلطة** الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.
presentation currency The currency in which the financial statements are presented.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**عملة العرض** العملة التي تُعرض بها القوائم المالية.
present value of a defined benefit obligation The present value, without deducting any plan assets, of expected future payments required to settle the obligation resulting from employee service in the current and prior periods.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة** القيمة الحالية، دون طرح أي من أصول الخطة، للمدفوعات المستقبلية المتوقعة اللازمة لتسوية الواجب الناتج عن خدمات الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة.
previous GAAP The basis of accounting that a first-time adopter used immediately before adopting IFRSs.	IFRS 1.A, IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١-أ، المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها** الأساس المحاسبي الذي كانت المنشأة المُطبقة لأول مرة تستخدمه مباشرة قبل تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.
primary users (of general purpose financial reports) Existing and potential investors, lenders and other creditors.	CF.1.2	إطار المفاهيم ١-٢	**المستخدمون الرئيسيون (للتقارير المالية ذات الغرض العام)** المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون.
principal market The market with the greatest volume and level of activity for the asset or liability.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**السوق الرئيسية** السوق التي بها أكبر حجم وأعلى مستوى من النشاط للأصل أو الالتزام.
prior period errors Omissions from, and misstatements in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that: (a) was available when financial statements for those periods were authorised for issue; and (b) could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the	IAS 8.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥	**أخطاء الفترات السابقة** الإغفالات والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، والناشئة عن عدم استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها التي: (أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية الخاصة بتلك الفترات للإصدار؛ (ب) كان من المتوقع بشكل معقول أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

preparation and presentation of those financial statements. Such errors include the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying accounting policies, oversights or misinterpretations of facts, and fraud.			وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.
probable More likely than not.	IFRS 5.A, (IAS 37.23)	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-٢٣	**مرجح** مرجح حدوثه أكثر من عدمه.
profit or loss The total of income less expenses, excluding the components of other comprehensive income.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**الربح أو الخسارة** مجموع الدخل مطروحاً منه المصروفات، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.
property, plant and equipment Tangible items that: (a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and (b) are expected to be used during more than one period.	IAS 16.6	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦	**العقارات والآلات والمعدات** البنود الملموسة التي: (أ) يُحتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو التي يُحتفظ بها لتأجيرها للغير أو لاستخدامها في أغراض إدارية؛ (ب) يُتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.
Prospective application Prospective application of a change in accounting policy and of recognising the effect of a change in an accounting estimate, respectively, are: (a) applying the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date as at which the policy is changed; and (b) recognising the effect of the change in the accounting estimate in the current and future periods affected by the change.	IAS 8.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥	**التطبيق بأثر مستقبلي** التطبيق بأثر مستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية ولإثبات أثر تغيير في تقدير محاسبي، هو على التوالي: (أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية؛ (ب) إثبات أثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغيير.
protective rights Rights designed to protect the interest of the party holding those rights without giving that party power over the entity to which those rights relate.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**حقوق الحماية** حقوق تهدف إلى حماية حصة الطرف الذي يحتفظ بتلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على المنشأة التي تتعلق بها تلك الحقوق.

provision A liability of uncertain timing or amount.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**المخصص** التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه.
Prudence The exercise of caution when making judgements under conditions of uncertainty. The exercise of prudence means that assets and income are not overstated and liabilities and expenses are not understated. Equally, the exercise of prudence does not allow for the understatement of assets or income or the overstatement of liabilities or expenses.	CF.2.16	إطار المفاهيم ٢-١٦	**الحيطة** التزام الحذر عند القيام باجتهادات في الظروف التي يحيط بها عدم التأكد. والمقصود بتوخي الحيطة هو ألا تكون الأصول والدخل مبالغاً فيها وألا تكون الالتزامات والمصروفات منتقصاً منها. وبالمثل، لا يسمح توخي الحيطة بالتقليل من الأصول أو الدخل أو المبالغة في الالتزامات أو المصروفات.
purchased or originated credit-impaired financial asset Purchased or originated financial asset(s) that are credit-impaired on initial recognition.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**أصل مالي مُشترى أو مُستحدث ذو مستوى ائتماني هابط** الأصل أو الأصول المالية المُشتراة أو المُستحدثة التي تُعد ذات مستوى ائتماني هابط عند إثباتها الأولي.
put options (on ordinary shares) Contracts that give the holder the right to sell ordinary shares at a specified price for a given period.	IAS 33.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٥	**خيارات الرد (على الأسهم العادية)** عقود تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر محدد لفترة محددة.
puttable instrument A financial instrument that gives the holder the right to put the instrument back to the issuer for cash or another financial asset or is automatically put back to the issuer on the occurrence of an uncertain future event or the death or retirement of the instrument holder.	IAS 32.11	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢-١١	**الأداة القابلة للرد** أداة مالية تمنح حاملها الحق في رد الأداة إلى المُصدِر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم ردها تلقائياً إلى المُصدِر عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو عند وفاة حامل الأداة أو تقاعده.
qualifying asset An asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for its intended use or sale.	IAS 23.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣-٥	**الأصل المؤهل** أصل يستغرق بالضرورة فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو يصبح جاهزاً لبيعه.
qualifying insurance policy An insurance policy issued by an insurer that is not a related party (as defined in IAS 24) of the reporting entity, if the proceeds of the policy: (a) can be used only to pay or fund employee benefits under a defined benefit plan;	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**وثيقة تأمين مؤهلة** وثيقة تأمين يصدرها مؤمِّن ليس بطرف ذي علاقة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤) بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كانت المتحصلات من الوثيقة: (أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة ذات منافع محددة؛

(b) are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy) and cannot be paid to the reporting entity, unless either: (i) the proceeds represent surplus assets that are not needed for the policy to meet all the related employee benefit obligations; or (ii) the proceeds are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.			(ب) غير متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقرير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها للمنشأة المعدة للتقرير، إلا في إحدى حالتين: (١) أن تمثل المتحصلات أصولاً فائضة لا تتطلبها الوثيقة للوفاء بجميع واجبات منافع الموظفين المتعلقة بها؛ أو (٢) أن يتم رد تلك المتحصلات إلى المنشأة المعدة للتقرير لتعويضها عن منافع الموظفين التي دُفعت بالفعل.
Rate-regulated activities An entity's activities that are subject to rate regulation.	IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار** أنشطة المنشأة التي تخضع لتنظيم الأسعار.
Rate regulation A framework for establishing the prices that can be charged to customers for goods or services and that framework is subject to oversight and/or approval by a rate regulator.	IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**تنظيم الأسعار** إطار لوضع الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات، ويخضع ذلك الإطار للإشراف أو الاعتماد، أو كليهما، من قبل منظم الأسعار.
Rate regulator An authorised body that is empowered by statute or regulation to establish the rate or a range of rates that bind an entity. The rate regulator may be a third-party body or a related party of the entity, including the entity's own governing board, if that body is required by statute or regulation to set rates both in the interest of the customers and to ensure the overall financial viability of the entity.	IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**منظم الأسعار** جهة رسمية مخولة بموجب نظام أو لائحة بوضع سعر أو مدى أسعار ملزم للمنشأة. ويمكن أن يكون منظم الأسعار طرفاً ثالثاً أو طرفاً ذا علاقة بالمنشأة، بما في ذلك مجلس الحوكمة الخاص بالمنشأة، إذا كانت تلك الجهة مُطالبة بموجب نظام أو لائحة أن تضع الأسعار لمصلحة العملاء وأن تضمن الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام.
Reclassification adjustments Amounts reclassified to profit or loss in the current period that were recognised in other comprehensive income in the current or previous periods.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**تعديلات إعادة التصنيف** المبالغ التي يُعاد تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي سبق إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية أو في الفترات السابقة.
reclassification date The first day of the first reporting period following the change in business model that results in an entity reclassifying financial assets.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**تاريخ إعادة التصنيف** اليوم الأول من أول فترة تقرير بعد إجراء تغيير في نموذج الأعمال يترتب عليه قيام المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية.

recoverable amount The higher of an asset's (or cash generating unit's) fair value less costs of disposal and its value in use.	IAS 16.6, IAS 36.6, IFRS 5.A	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦، المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**المبلغ الممكن استرداده** القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد النقد) مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، أو قيمة استخدام الأصل، أيهما أكبر.
Recognition The process of capturing for inclusion in the statement of financial position or the statement(s) of financial performance an item that meets the definition of one of the elements of financial statements—an asset, a liability, equity, income or expenses. Recognition involves depicting the item in one of those statements—either alone or in aggregation with other items—in words and by a monetary amount, and including that amount in one or more totals in that statement.	CF.5.1	إطار المفاهيم ٥-١	**الإثبات** هو آلية التعرف على كل بند مستوفٍ لتعريف أحد عناصر القوائم المالية -الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات- لغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي. ويستلزم الإثبات وصف البند في واحدة من تلك القوائم -سواءً وصفه بمفرده أو مع بنود أخرى- بكلمات وبمبلغ نقدي، وتضمين ذلك المبلغ برقم إجمالي واحد أو أكثر في تلك القائمة.
regular way purchase or sale A purchase or sale of a financial asset under a contract whose terms require delivery of the asset within the time frame established generally by regulation or convention in the marketplace concerned.	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**الشراء أو البيع بالطريقة العادية** شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال الإطار الزمني الذي تحدده عادةً اللوائح التنظيمية أو الأعراف السائدة في السوق المعنية.
regulatory deferral account balance The balance of any expense (or income) account that would not be recognised as an asset or a liability in accordance with other Standards, but that qualifies for deferral because it is included, or is expected to be included, by the rate regulator in establishing the rate(s) that can be charged to customers.	IFRS 14.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤-أ	**رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية** رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) لم يكن ليتم إثباته على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى، ولكنه يتأهل للتأجيل لأنه تم تضمينه، أو يُتوقع أن يتم تضمينه، من قبل منظم الأسعار عند وضع السعر أو الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء.
reinsurance contract An insurance contract issued by one entity (the reinsurer) to compensate another entity for claims arising from one or more insurance contracts issued by that other entity (underlying contracts).	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي 17-أ	**عقد إعادة التأمين** هو عقد تأمين مصدر من منشأة (مُعيد التأمين) لتعويض منشأة أخرى عن المطالبات الناشئة عن واحد أو أكثر من عقود التأمين المصدرة من تلك المنشأة الأخرى (العقود الأساس).

related party	IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	طرف ذو علاقة
A person or entity that is related to the entity that is preparing its financial statements (in IAS 24 referred to as the 'reporting entity'). (a) A person or a close member of that person's family is related to a reporting entity if that person: (i) has control or joint control over the reporting entity; (ii) has significant influence over the reporting entity; or (iii) is a member of the key management personnel of the reporting entity or of a parent of the reporting entity. (b) An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies: (i) The entity and the reporting entity are members of the same group (which means that each parent, subsidiary and fellow subsidiary is related to the others). (ii) One entity is an associate or join venture of the other entity (or an associate or joint venture of a member of a group of which the other entity is a member). (iii) Both entities are joint ventures of the same third party. (iv) One entity is a joint venture of a third entity and the other entity is an associate of the third entity. (v) The entity is a post-employment benefit plan for the benefit of employees of either the			شخص له علاقة، أو منشأة لها علاقة، بالمنشأة التي تُعد قوائمها المالية (يُشار إليها في معيار المحاسبة ٢٤ بلفظ "المنشأة المعدة للتقرير"): (أ) يكون الشخص، أو أحد أفراد أسرته المقربين، ذا علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كان ذلك الشخص: (١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو (٢) له تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو (٣) أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة المعدة للتقرير، أو في المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير. (ب) تُعد منشأة ما ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير في حالة استيفاء أي من الشروط الآتية: (١) أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة للتقرير أعضاءً في المجموعة نفسها (ويعنى هذا أن كل منشأة أُمّ ومنشأة تابعة ومنشأة تابعة زميلة تُعد أطرافاً ذات علاقة ببعضها). (٢) أن تكون إحدى المنشأتين منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة الأخرى (أو منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً فيها). (٣) أن تكون كلتا المنشأتين مشروعين مشتركين للطرف الثالث نفسه. (٤) أن تكون إحدى المنشأتين مشروعاً مشتركاً لمنشأة ثالثة وتكون المنشأة الأخرى منشأة زميلة للمنشأة الثالثة. (٥) أن تكون المنشأة بمثابة خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لصالح الموظفين إمّا في المنشأة المعدة للتقرير أو في منشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي في حد ذاتها إحدى تلك الخطط، فإن أصحاب الأعمال الراعين لها يكونون أيضاً ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير.

reporting entity or an entity related to the reporting entity. If the reporting entity is itself such a plan, the sponsoring employers are also related to the reporting entity. (vi) The entity is controlled or jointly controlled by a person identified in (a). (vii) A person identified in (a)(i) has significant influence over the entity or is a member of the key management personnel of the entity (or of a parent of the entity). (viii) The entity, or any member of a group of which it is a part, provides key management personnel services to the reporting entity or to the parent of the reporting entity.			(٦) أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة، أو للسيطرة المشتركة، من قبل أحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ). (٧) أن يكون لأحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ)(١) تأثير مهم على المنشأة أو يكون أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة (أو المنشأة الأم للمنشأة). (٨) أن تقدم المنشأة، أو أي عضو في المجموعة التي تعد المنشأة جزءاً منها، للمنشأة المعدة للتقرير أو المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير خدمات تُعد من اختصاص كبار موظفي الإدارة.
related party transaction A transfer of resources, services or obligations between a reporting entity and a related party, regardless of whether a price is charged.	IAS 24.9	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٤-٩	**معاملة مع طرف ذي علاقة** نقل موارد أو خدمات أو واجبات بين المنشأة المعدة للتقرير وطرف ذي علاقة، بغض النظر عن تقاضي السعر.
relevant activities For the purpose of IFRS 10, relevant activities are activities of the investee that significantly affect the investee’s returns.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**الأنشطة ذات الصلة** لغرض المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، الأنشطة ذات الصلة هي أنشطة المنشأة المستثمر فيها التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد المنشأة المستثمر فيها.
reload feature A feature that provides for an automatic grant of additional share options whenever the option holder exercises previously granted options using the entity’s shares, rather than cash, to satisfy the exercise price.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**ميزة إعادة المنح** ميزة تتيح المنح التلقائي لخيارات أسهم إضافية حينما يمارس حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقاً مستخدماً أسهم المنشأة، بدلاً من النقد، ليفي بسعر الممارسة.
reload option A new share option granted when a share is used to satisfy the	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**خيار إعادة المنح** خيار سهم جديد يُمنح عندما يُستخدم سهم للوفاء بسعر ممارسة خيار سهم سابق.

exercise price of a previous share option.			
remeasurement of the net defined benefit liability (asset) Comprises: (a) actuarial gains and losses; (b) the return on plan assets, excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset); and (c) any change in the effect of the asset ceiling, excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset).	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**نواتج إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة** تشمل: (أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية؛ (ب) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة؛ (ج) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.
removal rights Rights to deprive the decision maker of its decision-making authority.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**حقوق العزل** هي حقوق تجريد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.
reportable segment An operating segment for which IFRS 8 requires information to be disclosed.	IFRS 8.11	المعيار الدولي للتقرير المالي ٨-١١	**قطاع يتم التقرير عنه** قطاع تشغيلي يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ الإفصاح عن معلومات عنه.
reporting entity An entity that is required, or chooses, to prepare general purpose financial statements.	CF.3.10	إطار المفاهيم ٣-١٠	**المنشأة المعدة للتقرير** المنشأة المطالبة بإعداد، أو التي تختار إعداد، القوائم المالية ذات الغرض العام.
Research Original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical Knowledge and understanding.	IAS 38.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨	**البحث** دراسة مبتكرة يتم التخطيط لها ويتم تنفيذها مع توقع اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدة.
residual value guarantee A guarantee made to a lessor by a party unrelated to the lessor that the value (or part of the value) of an underlying asset at the end of a lease will be at least a specified amount.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**ضمان القيمة المتبقية** الضمان الذي يقدَّم للمؤجر بواسطة طرف ليست له علاقة بالمؤجر لضمان أن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد الإيجار لن تقل عن مبلغ محدد.
residual value (of an asset) The estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of an asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life.	IAS 16.6, (IAS 38.8)	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦، (المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨)	**القيمة المتبقية (لأصل)** المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من استبعاد الأصل، بعد طرح تكاليف الاستبعاد المقدرة، وذلك إذا كان الأصل بالفعل في العمر وبالحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي.

restructuring A programme that is planned and controlled by management, and materially changes either: (a) the scope of a business undertaken by an entity; or (b) the manner in which that business is conducted.	IAS 37.10	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧-١٠	**إعادة الهيكلة** برنامج يتم التخطيط له والرقابة عليه من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إمّا من: (أ) نطاق عمل تباشره المنشأة؛ أو (ب) الطريقة التي يتم بها تسيير ذلك العمل.
retirement benefit plans Arrangements whereby an entity provides benefits for its employees on or after termination of service (either in the form of an annual income or as a lump sum) when such benefits, or the employer's contributions towards them, can be determined or estimated in advance of retirement from the provisions of a document or from the entity's practices. (See also 'post-employment benefit plans'.)	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**خطط منافع التقاعد** ترتيبات تقدم المنشأة بموجبها منافع للموظفين عند إنهاء الخدمة أو بعدها (إما في شكل دخل سنوي أو مبلغ على دفعة واحدة) عندما يمكن تحديد أو تقدير مثل تلك المنافع، أو اشتراكات صاحب العمل فيها، قبل التقاعد من واقع نصوصِ وثيقة ما أو من واقع ممارسات المنشأة. (انظر أيضاً "خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة").
Retrospective application Applying a new accounting policy to transactions, other events and conditions as if that policy had always been applied.	IAS 8.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥	**التطبيق بأثررجعي** تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة مطبقة دائماً.
Retrospective restatement Correcting the recognition, measurement and disclosure of amounts of elements of financial statements as if a prior period error had never occurred.	IAS 8.5	المعيار الدولي للمحاسبة ٨-٥	**إعادة العرض بأثررجعي** تصحيح إثبات المبالغ الخاصة بعناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن الفترات السابقة لم تشهد حدوث خطأ على الإطلاق.
return on plan assets (of an employee benefit plan) Interest, dividends and other revenue derived from the plan assets, together with realised and unrealised gains or losses on the plan assets, less: (a) any cost of managing plan assets; and (b) any tax payable by the plan itself, other than tax included in the actuarial assumptions used to measure the present value of the defined benefit obligation.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**العائد على أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)** الفائدة وتوزيعات الأرباح والإيراد الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها: (أ) أية تكاليف لإدارة أصول الخطة؛ (ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.
revenue Income arising in the course of an entity's ordinary activities.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**الإيراد** الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.

Right-of-use asset An asset that represents a lessee's right to use an underlying asset for the lease term.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**أصل حق الاستخدام** الأصل الذي يمثل حق المستأجر في استخدام الأصل محل العقد لمدة عقد الإيجار.
risk adjustment for non-financial risk The compensation an entity requires for bearing the uncertainty about the amount and timing of the cash flows that arises from nonfinancial risk as the entity fulfils insurance contracts.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية** التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات النقدية الناشئة عن المخاطر غير المالية أثناء قيام المنشأة بالوفاء بعقود التأمين.
risk premium Compensation sought by risk-averse market participants for bearing the uncertainty inherent in the cash flows of an asset or a liability. Also referred to as a 'risk adjustment'.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**علاوة المخاطر** التعويض الذي يسعى للحصول عليه المشاركون في السوق المُتَجَنِّبون للمخاطر مقابل تحملهم عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام. ويشار إليها أيضاً بلفظ "التعديل تبعاً للمخاطر".
separate financial statements Those presented by an entity in which the entity could elect, subject to the requirements in IAS 27, to account for its investments in subsidiaries, joint ventures and associates either at cost, in accordance with IFRS 9 *Financial Instruments*, or using the equity method as described in IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures*.	IAS 27.4	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧-٤	**القوائم المالية المنفصلة** القوائم التي تعرضها المنشأة ويمكن للمنشأة أن تختار فيها، وفقاً للمتطلبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧، أن تحاسب عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إمّا بالتكلفة، أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".
separate vehicle A separately identifiable financial structure, including separate legal entities or entities recognised by statue, regardless of whether those entities have a legal personality.	IFRS 11.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١١-أ	**الكيان المنفصل** هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت ذات الشخصية الاعتبارية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب نظام، بغض النظر عمّا إذا كان لتلك المنشآت شخصية اعتبارية.
Service condition A vesting condition that requires the counterparty to complete a specified period of service during which services are provided to the entity. If the counterparty, regardless of the reason, ceases to provide service during the vesting period, it has failed to satisfy the condition. A service condition does not require a performance target to be met.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**شرط الخدمة** شرط الاكتساب الذي يتطلب من الطرف المقابل إكمال فترة خدمة محددة يتم خلالها تقديم الخدمات للمنشأة. وفي حالة توقف الطرف المقابل عن تقديم الخدمة خلال فترة الاكتساب، فإنه يكون قد أخفق في الوفاء بشرط الخدمة وذلك بغض النظر عن سبب التوقف. ولا يتطلب شرط الخدمة تحقيق هدف الأداء.

service cost Comprises: (a) current service cost; (b) past service cost; and (c) any gain or loss on settlement.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**تكلفة الخدمة** تشمل: (أ) تكلفة الخدمة الحالية، (ب) تكلفة الخدمة السابقة، (ج) أي مكسب أو خسارة من التسوية.
settlement (of employee benefit obligations) A transaction that eliminates all further legal or constructive obligation for part or all of the benefits provided under a defined benefit plan, other than a payment of benefits to, or on behalf of, employees that is set out in the terms of the plan and included in the actuarial assumptions.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**التسوية (لواجبات منافع الموظفين)** المعاملة التي تزيل جميع الواجبات النظامية أو الضمنية الإضافية لجزء من، أو لجميع، المنافع المُقدمة بموجب خطة ذات منافع محددة، بخلاف دفع المنافع المُحددة في شروط الخطة والمُضمَّنة في الافتراضات الاكتوارية إلى الموظفين أو بالنيابة عنهم.
share-based payment arrangement An agreement between the entity or another group[5] entity or any shareholder of the group entity and another party (including an employee) that entitles the other party to receive: (a) cash or other assets of the entity for amounts that are based on the price (or value) of equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity, or (b) equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity, provided the specified vesting conditions, if any, are met.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**ترتيب الدفع على أساس الأسهم** اتفاقية بين المنشأة أو منشأة أخرى ضمن المجموعة[٥] أو أي مساهم في أية منشأة ضمن المجموعة وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) تمنح الطرف الآخر حق استلام ما يلي: (أ) نقد أو أصول أخرى من أصول المنشأة مقابل مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر (أو قيمة) أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى ضمن المجموعة، أو (ب) أدوات حقوق ملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) خاصة بالمنشأة أو بمنشأة أخرى ضمن المجموعة، شريطة استيفاء شروط الاكتساب المحددة، إن وجدت.
share-based payment transaction A transaction in which the entity (a) receives goods or services from the supplier of those goods or services (including an employee) in a share-based payment arrangement, or	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**معاملة دفع على أساس الأسهم** المعاملة التي فيها: (أ) تستلم المنشأة سلعاً أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك الموظف) في ترتيب دفع على أساس الأسهم، أو (ب) تتحمل المنشأة واجباً بأن تسوي المعاملة مع المورد في صورة ترتيب دفع على أساس الأسهم

A 'group' is defined in Appendix A of IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* as "a parent and its subsidiaries".	[٥] ورد تعريف مصطلح 'المجموعة' في الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" على أنها "المنشأة الأم والمنشآت التابعة لها".

(b) incurs an obligation to settle the transaction with the supplier in a share-based payment arrangement when another group entity receives those goods or services.			عندما تستلم منشأة أخرى ضمن المجموعة تلك السلع أو الخدمات.
share option A contract that gives the holder the right, but not the obligation, to subscribe to the entity's shares at a fixed or determinable price for a specific period of time.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**خيار الأسهم** عقد يمنح حامله الحق في الاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة، ولكن بدون أن يلزمه بذلك.
short-term employee benefits Employee benefits (other than termination benefits) that are expected to be settled wholly before twelve months after the end of the annual reporting period in which the employees render the related service.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**منافع الموظفين قصيرة الأجل** منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة) التي يُتوقع تسويتها بشكلٍ كاملٍ قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.
Short-term lease A lease that, at the commencement date, has a lease term of 12 months or less. A lease that contains a purchase option is not a short-term lease.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**عقد الإيجار قصير الأجل** عقد إيجار تبلغ مدته ١٢ شهراً أو أقل في تاريخ بداية عقد الإيجار. وعقد الإيجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل.
significant influence The power to participate in the financial and operating policy decisions of the investee but is not control or joint control of those policies.	IAS 28.3	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨-٣	**التأثير المهم** سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنها ليست سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.
spot exchange rate The exchange rate for immediate delivery.	IAS 21.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢١-٨	**سعر الصرف الفوري** سعر الصرف للتسليم الفوري.
Stand-alone selling price (of a good or ervice) The price at which an entity would sell a promised good or service separately to a customer.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**سعر البيع المستقل (لسلعة أو خدمة)** السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل.
structured entity An entity that has been designed so that voting or similar rights are not the dominant factor in deciding who controls the entity, such as when any voting rights relate to administrative tasks only and the relevant activities are directed by means of contractual arrangements.	IFRS 12.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢-أ	**المنشأة المُهيكلة** منشأة صممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو ما شابهها من حقوقٍ هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، مثلما هو الحال عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط بينما تُدار الأنشطة ذات الصلة عن طريق ترتيبات تعاقدية.

Paragraphs B22–B24 of IFRS 12 provide further information about structured entities.			وتوفر الفقرات ب٢٢–ب٢٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ معلومات إضافية عن المنشآت المُهيكلة.
Sublease A transaction for which an underlying asset is re-leased by a lessee ('intermediate lessor') to a third party, and the lease ('head lease') between the head lessor and lessee remains in effect.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**عقد الإيجار من الباطن** معاملة لإعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("المؤجر الوسيط") لطرف ثالث ويظل عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.
subsidiary An entity that is controlled by another entity.	IFRS 10.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠-أ	**المنشأة التابعة** منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.
tax base of an asset or liability The amount attributed to that asset or liability for tax purposes.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الأساس الضريبي لأصل أو التزام** المبلغ المعزو إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية.
tax expense (tax income) The aggregate amount included in the determination of profit or loss for the period in respect of current tax and deferred tax. Tax expense (tax income) comprises current tax expense (current tax income) and deferred tax expense (deferred tax income).	IAS 12.5, IAS 12.6	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥ المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٦	**مصروف الضريبة (دخل الضريبة)** المبلغ المُجمع الذي يتم إدراجه عند تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة. ويشمل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) مصروف الضريبة الحالية (دخل الضريبة الحالية) ومصروف الضريبة المؤجلة (دخل الضريبة المؤجلة).
taxable profit (tax loss) The profit (loss) for a period, determined in accordance with the rules established by the taxation authorities, upon which income taxes are payable (recoverable).	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)** الربح (أو الخسارة) لفترة، الذي يتم تحديده (التي يتم تحديدها) وفقاً للقواعد التي تضعها السلطات الضريبية، والذي تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد عليه (والتي يمكن استرداد ضرائب الدخل بناءً عليها).
taxable temporary differences Temporary differences that will result in taxable amounts in determining taxable profit (tax loss) of future periods when the carrying amount of the asset or liability is recovered or settled.	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة** فروقات مؤقتة سوف تنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام.
temporary differences Differences between the carrying amount of an asset or liability in the statement of financial position and its tax base. Temporary differences may be either:	IAS 12.5	المعيار الدولي للمحاسبة ١٢-٥	**الفروقات المؤقتة** الفروقات بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وأساسه الضريبي. وقد تكون الفروقات المؤقتة إمّا: (أ) فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة؛ أو

(a) taxable temporary differences; or (b) deductible temporary differences.			(ب) فروقات مؤقتة جائزة الحسم.
termination benefits Employee benefits provided in exchange for the termination of an employee's employment as a result of either: (a) an entity's decision to terminate an employee's employment before the normal retirement date; or (b) an employee's decision to accept an offer of benefits in exchange for the termination of employment.	IAS 19.8	المعيار الدولي للمحاسبة ١٩-٨	**منافع إنهاء الخدمة** منافع الموظفين المُقدمة في مقابل إنهاء خدمة موظف نتيجة لأي مما يلي: (أ) قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو (ب) قرار الموظف بقبول عرض للحصول على منافع في مقابل إنهاء الخدمة.
total comprehensive income The change in equity during a period resulting from transactions and other events, other than those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners.	IAS 1.7	المعيار الدولي للمحاسبة ١-٧	**مجموع الدخل الشامل** التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكاً.
transaction costs The costs to sell an asset or transfer a liability in the principal (or most advantageous) market for the asset or liability that are directly attributable to the disposal of the asset or the transfer of the liability and meet both of the following criteria: (a) They result directly from and are essential to that transaction. (b) They would not have been incurred by the entity had the decision to sell the asset or transfer the liability not been made (similar to costs to sell, as defined in IFRS 5).	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**تكاليف المعاملة** تكاليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الرئيسية (أو الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام، التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استبعاد الأصل أو نقل الالتزام والتي تستوفي كلا الضابطين الآتيين: (أ) أنها تنتج بشكل مباشر عن تلك المعاملة وتُعد ضرورية لها. (ب) أن المنشأة لم تكن ستتكبدها لو أنه لم يتم اتخاذ القرار ببيع الأصل أو نقل الالتزام (تشبه تكاليف البيع، الوارد تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).
transaction costs (financial instruments) Incremental costs that are directly attributable to the acquisition, issue or disposal of a financial asset or financial liability (see paragraph B5.4.8 of IFRS 9). An incremental cost is one that would not have been incurred if the entity	IFRS 9.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩-أ	**تكاليف المعاملة (الأدوات المالية)** التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (انظر الفقرة ب٥/٤/٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). والتكلفة الإضافية هي تكاليف لم تكن ستتكبدها المنشأة فيما لو لم يتم اقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.

had not acquired, issued or disposed of the financial instrument.			
Transaction price (for a contract with a customer) The amount of consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services to a customer, excluding amounts collected on behalf of third parties.	IFRS 15.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥-أ	**سعر المعاملة (لعقد مع العميل)** مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل نقل سلع أو خدمات متعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.
transport costs The costs that would be incurred to transport an asset from its current location to its principal (or most advantageous) market.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**تكاليف المواصلات** التكاليف التي سيتم تحملها لتوصيل أصل من موقعه الحالي إلى سوقه الرئيسية (أو سوقه الأكثر نفعاً).
unconsolidated financial statements Financial statements of a reporting entity that is the parent alone.	CF.3.11	إطار المفاهيم ٣-١١	**القوائم المالية غير الموحدة** القوائم المالية إذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي المنشأة الأم وحدها.
Underlying asset An asset that is the subject of a lease, for which the right to use that asset has been provided by a lessor to a lessee.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**الأصل محل العقد** الأصل موضوع عقد الإيجار الذي تم منح حق استخدامه من المؤجر إلى المستأجر.
underlying items Items that determine some of the amounts payable to a policyholder. Underlying items can comprise any items; for example, a reference portfolio of assets, the net assets of the entity, or a specified subset of the net assets of the entity.	IFRS 17.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧-أ	**البنود الأساس** البنود التي تحدد بعض المبالغ المستحقة الدفع لحامل الوثيقة. ويمكن أن تشمل البنود الأساس أي بنود؛ مثل محفظة أصول مرجعية أو صافي أصول المنشأة أو مجموعة فرعية محددة من صافي أصول المنشأة.
unearned finance income The difference between: (a) the gross investment in the lease; and (b) the net investment in the lease.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**دخل التمويل غير المكتسب** الفرق بين: (أ) إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار، (ب) وصافي الاستثمار في عقد الإيجار.
unguaranteed residual value That portion of the residual value of the underlying asset, the realisation of which by a lessor is not assured or is guaranteed solely by a party related to the lessor.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**القيمة المتبقية غير المضمونة** ذلك الجزء من القيمة المتبقية للأصل محل العقد، الذي من غير المؤكد أن يتحقق للمؤجر أو المضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.
unit of account The level at which an asset or a liability is aggregated or	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**وحدة الحساب** مستوى تجميع أو تفصيل أصل أو التزام في معيار دولي للتقرير المالي لأغراض الإثبات.

disaggregated in an IFRS for recognition purposes.			
unit of account The right or the group of rights, the obligation or the group of obligations, or the group of rights and obligations, to which recognition criteria and measurement concepts are applied.	CF.4.48	إطار المفاهيم ٤-٤٨	**وحدة الحساب** الحق أو مجموعة الحقوق، أو الواجب أو مجموعة الواجبات، أو مجموعة الحقوق والواجبات، التي تُطبق عليها ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس.
unobservable inputs Inputs for which market data are not available and that are developed using the best information available about the assumptions that market participants would use when pricing the asset or liability.	IFRS 13.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣-أ	**المُدخلات التي لا يمكن رصدها** المُدخلات التي لا تتوفر بشأنها بيانات سوق والتي يتم وضعها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بشأن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.
useful financial information Financial information that is useful to primary users of general purpose financial reports in making decisions relating to providing resources to the reporting entity. To be useful, financial information must be relevant and faithfully represent what it purports to represent.	CF.1.2, CF.2.4	إطار المفاهيم ١-٢، إطار المفاهيم ٢-٤	**المعلومات المالية المفيدة** المعلومات المالية التي تفيد المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة المعدة للتقرير. وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وأن تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه.
useful life Either: (a) the period over which an asset is expected to be available for use by an entity; or (b) the number of production or similar units expected to be obtained from the asset by the entity.	IAS 16.6, IAS 36.6, IAS 38.8 IFRS 16.A	المعيار الدولي للمحاسبة ١٦-٦، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨-٨، المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**العمر الإنتاجي** إمّا: (أ) الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.
users (of general purpose financial reports) See primary users (of general purpose financial reports).	-	-	**المستخدمون (للتقارير المالية ذات الغرض العام)** انظر المستخدمون الرئيسيون (للتقارير المالية ذات الغرض العام)
value in use The present value of estimated future cash flows expected to arise from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life.	IFRS 5.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥-أ	**قيمة الاستخدام** القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تنشأ نتيجة الاستخدام المستمر لأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

value in use The present value of the future cash flows expected to be derived from an asset or cash generating unit.	IAS 36.6	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦-٦	**قيمة الاستخدام** القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو من وحدة لتوليد النقد.
Variable lease payments The portion of payments made by a lessee to a lessor for the right to use an underlying asset during the lease term that varies because of changes in facts or circumstances occurring after the commencement date, other than the passage of time.	IFRS 16.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦-أ	**دفعات الإيجار المتغيرة** الجزء من الدفعات التي يؤديها المستأجر إلى المؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، ويختلف ذلك الجزء بسبب التغيرات في الحقائق أو الظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، بخلاف مرور الوقت.
vest To become an entitlement. Under a share-based payment arrangement, a counterparty's right to receive cash, other assets or equity instruments of the entity vests when the counterparty's entitlement is no longer conditional on the satisfaction of any vesting conditions.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**الاكتساب** بمعنى أن يصبح حقاً مكتسباً. بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم، يكتسب الطرف المقابل الحق في أن يستلم نقداً أو أصولاً أخرى أو أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة عندما لا يَعدُ حق الطرف المقابل مشروطاً باستيفاء أي شروط اكتساب.
vested benefits Benefits, the rights to which, under the conditions of a retirement benefit plan, are not conditional on continued employment.	IAS 26.8	المعيار الدولي للمحاسبة ٢٦-٨	**المنافع المكتسبة** منافع تكون الحقوق في الحصول عليها، بموجب شروط خطة منافع التقاعد، غير مشروطة بالاستمرار في العمل.
vesting conditions A condition that determines whether the entity receives the services that entitle the counterparty to receive cash, other assets or equity instruments of the entity, under a share-based payment arrangement. A vesting condition is either a service condition or a performance condition.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**شروط الاكتساب** الشروط التي تحدد ما إذا كانت المنشأة تتلقى الخدمات التي تمنح الطرف المقابل الحق في استلام نقد أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة، بموجب ترتيب دفع على أساس الأسهم. وشروط الاكتساب إمّا أن تكون شروط خدمة أو شروط أداء.
vesting period The period during which all the specified vesting conditions of a share-based payment arrangement are to be satisfied.	IFRS 2.A	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢-أ	**فترة الاكتساب** الفترة التي يجب أن تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المُحددة في ترتيب للدفع على أساس الأسهم.
weighted average number of ordinary shares outstanding during the period The number of ordinary shares outstanding at the beginning of the period, adjusted by the number of ordinary shares bought back or issued during the period multiplied by a time weighting factor.	IAS 33.20	المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣-٢٠	**المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة** عدد الأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، مُعدَّلاً تبعاً لعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروباً في معامل ترجيح زمني.

الباب الثالث

المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية

والتوضيحات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

لجنة معايير المحاسبة
الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

١٤٣٧ / ٢٠١٦م

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

مقدمة ١: سبق أن أصدرت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار "المحاسبة المالية للزكاة" في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م.

مقدمة ٢: وخلال مداولات لجنة معايير المحاسبة المتعلقة باعتماد معايير المحاسبة ومعايير التقرير المالي الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وبشكل خاص ما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) رأت اللجنة أن متطلبات هذا المعيار لا تغطي المحاسبة عن الزكاة، وذلك بسبب الاختلاف الرئيسي بين الزكاة والضريبة، حيث تفرض الزكاة على الثروة وما يتبعها من نماء (الأموال الزكوية) في حين تفرض الضريبة على الدخل.

مقدمة ٣: وعليه قررت اللجنة إعادة النظر في معيار "المحاسبة المالية للزكاة" الذي سبق أن أصدرته الهيئة، ومدى إمكانية استمرار العمل به بعد التحول إلى المعايير الدولية

مقدمة ٤: راجعت اللجنة المعيار والدراسة الملحقة به، وذلك فيما يتعلق بالتفريق في المعالجة المحاسبية للزكاة بين شركات الأموال السعودية المملوكة بنسبة (١٠٠%) من شركاء سعوديين ومن في حكمهم، وبين الشركات المختلطة. وترى اللجنة أن هذا التفريق لا تؤيده الفتاوى الشرعية ولا التعليمات النظامية ولا المبادئ المحاسبية وذلك وفقا للتفصيل الآتي.

أولا: توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[١]، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[٢].

ثانيا: توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص[٣]، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضا للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقا للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للملاك على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

ثالثا: وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة الشرعية من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعا للأرباح

---

[١] ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ

[٢] ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

[٣] هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على الملاك، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب – أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانبا من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضا على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠)"يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية" (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء، وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن "جرد قيمة أصول الشركة وخصومها" و"ميزانية الشركة" هما في الحقيقة "قائمة المركز المالي" أو ما تسمى أحيانا "الميزانية العمومية" للشركة.

الصافية[٤]. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاما على شركة الأموال بحسب وفقا لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزاما على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

مقدمة ٥: وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذ لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

مقدمة ٦: وبناءً عليه، توصلت اللجنة إلى أن الزكاة تعد مصروفا من مصروفات شركات الأموال بغض النظر عن كون الشركة ملزمة أيضا باحتساب ضريبة دخل مقابل حصة ملكية الشركاء الأجانب فيها، ومن ثم أوصت بإدخال تعديل محدود على هذا المعيار بما يجعل المعالجة المحاسبية للزكاة متسقة مع تعريفات عناصر القوائم المالية، من حيث كون كل من الزكاة والضريبة التزاما نظاميا على شركات الأموال، ومن ثم تعدان من المصروفات المحملة على قائمة الدخل للوصول إلى الربح أو الخسارة للفترة. وستعمل اللجنة على مراجعة شاملة للمعيار، والتي قد ينتج عنها إعادة إصدار المعيار بما يتسق مع المتطلبات الأخرى للمعايير وبما يحقق العرض العادل والإفصاح الكافي في القوائم المالية.

مقدمة ٧: يشمل التعديل المحدود المدخل على المعيار إلغاء الفقرات المتعلقة بالشركات المختلطة، وتعديل بعض العبارات بما يتفق مع اعتماد المعايير الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية.

مقدمة ٨: اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين هذا المعيار المعدل في القرار رقم ١٦٨٤٢/٢٠١٦ بتاريخ ١٤٣٧/١٢/١٧هـ الموافق ٢٠١٦/٩/١٩م.

مقدمة ٩: سيكون تطبيق هذا المعيار المعدل متوافقا مع تطبيق المعايير الدولية في المملكة والذي سيبدأ اعتبار من ١/ ١/ ٢٠١٧م.

[٤] التعميم رقم ١٦٨٧/٩٨١/٢٢٢، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

فهرس

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

هدف المعيار:

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمصروف الزكاة في القوائم المالية بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

نطاق المعيار:

٢ يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وعرض مصروف الزكاة والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح الملزمة نظاما بدفع الزكاة المستحقة إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل.

٣ لا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب الزكاة الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد فريضة الزكاة والتعليمات المنظمة لها.

القياس:

٤ يجب قياس وإثبات مصروف الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقا لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة.

٥ تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

العرض:

٦ يجب عرض مصروف الزكاة للفترة في بند مستقل في قائمة الدخل قبل الربح أو الخسارة.

الإفصاح:

٧ يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي:

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة الزكاة.

ب- تفاصيل عناصر ومبالغ وعاء الزكاة الرئيسة الموجبة والسالبة.

ج- رصيد مخصص الزكاة في أول الفترة السنوية والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال تلك الفترة ورصيد آخر الفترة.

د- مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة سنوية ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص الزكاة لتلك الفترة وملخص عن طبيعتها.

هـ- السنوات التي لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائيا وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف، إن وجد، بين المنشأة والهيئة العامة للزكاة والدخل، والمبلغ محل الخلاف.

سريان مفعول المعيار:

٨ يجب أن يطبق هذا المعيار المعدل بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقا لوضع المنشأة) اعتبارا من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

معيار التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس: التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي

لجنة معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

شعبان ١٤٤٢هـ، أبريل ٢٠٢١

معيار التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس:
التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي

مقدمة

وفق نظام الإفلاس، قد تدخل المنشآت في إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي إذا كان من المرجح أن تعاني من اضطرابات مالية يخشى معها تعثرها أو إذا كانت متعثرة أو مفلسة.[١] وتختلف خصائص ومميزات كل إجراء من عدة نواحٍ، منها على سبيل المثال إدارة الإجراء وتعيين أمين له وتعليق المطالبات والتعامل مع العقود وما إلى ذلك. والفارق الرئيس في إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي عن إجراء التصفية هي استمرارية النشاط. وحيث إن الأشخاص الذين يُفتتح لهم إجراء تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي ("الإجراء") قد يكونون ممن يخضعون لمتطلبات نظام الشركات ومتطلبات هيئة السوق المالية في إعداد قوائم مالية سنوية وأولية، لذلك فإن هذا المعيار يساعد هذه الشركات في إعداد قوائمها المالية خلال فترة الإجراء إذ ينص على متطلبات إضافية للعرض والإفصاح. وتعد متطلبات هذا المعيار مكملة لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وغير متعارضة معها. وعليه فإنه يجب قراءة هذا المعيار في سياق المعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير والإصدارات الأخرى المكملة لها المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو توفير معلومات مفيدة للمستفيدين من القوائم المالية للمنشآت خلال إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي الوارد في نظام الإفلاس السعودي ولائحته التنفيذية. وبالرغم من أن الدخول في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي وفق نظام الإفلاس السعودي لا يغير من وضع المنشأة باعتبارها منشأة مستمرة تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، إلا أنها تُعد من الأحداث المهمة التي تغير في احتياجات مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المناسبة، وبالتالي توجد ضرورة لإضافة متطلبات عرض وإفصاح للتقرير المالي تكمل متطلبات المعايير الدولية لتوفير تلك المعلومات المناسبة.

النطاق

٢ يقدم المعيار متطلبات إضافية لإعداد التقرير المالي من قبل المنشآت التي دخلت في إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي كمنشأة مستمرة بموجب المواد ذات العلاقة في نظام الإفلاس السعودي ولائحته التنفيذية. وينطبق المعيار على جميع المنشآت باستثناء الجهات أو الهيئات الحكومية.

٣ يطبق هذا المعيار بأثر مستقبلي اعتباراً من بداية السنة المالية التي تم خلالها قيد طلب الإجراء.

٤ يتوقف تطبيق هذا المعيار اعتباراً من بداية السنة التالية للسنة المالية التي قضت المحكمة خلالها بإنهاء الإجراء.

٥ إذا تم التقديم على طلب الدخول في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي، أو صدر حكم المحكمة بافتتاح الإجراء بعد نهاية السنة المالية ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإنه يجب الإفصاح عن هذا الحدث وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٠، أو القسم رقم ٣٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بحسب ما ينطبق على المنشأة.

٦ لا ينطبق المعيار على إجراء إعادة الهيكلة بما في ذلك إعادة جدولة الديون أو التفاوض بشأنها ما دام أن ذلك لم يتم وفقاً لإجراءات الإفلاس في نظام الإفلاس السعودي ولائحته التنفيذية. ويجب على المنشأة تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٧ أو القسم رقم ٢١ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بحسب ما ينطبق على المنشأة، على إجراءات إعادة الهيكلة التي تتم خارج نظام الإفلاس.

---

[١] المادة ١٣ والمادة ٤٢ من نظام الإفلاس

العرض

التقرير المالي خلال إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي

٧ لغرض عرض التحول المالي للمنشأة خلال التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي بموجب المواد ذات العلاقة في نظام الإفلاس السعودي ولائحته التنفيذية، فإن القوائم المالية للفترات المالية منذ الدخول في إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي إلى نهايته يجب أن تميز المعاملات والأحداث المرتبطة مباشرة بالإجراء عن أنشطة الأعمال الجارية.

قائمة المركز المالي

٨ يجب أن تميز قائمة المركز المالي للمنشأة الخاضعة للإجراء، الالتزامات القائمة قبل طلب افتتاح الإجراء والخاضعة للمساومة أو الإسقاط عن الالتزامات غير الخاضعة (مثل الالتزامات المضمونة بالكامل غير المتوقع مساومتها أو إسقاطها) وعن التزامات ما بعد تقديم الطلب. والالتزامات التي يمكن أن تتأثر بالخطة (المقترح)، يجب التقرير عنها وفقاً للأحكام التعاقدية المتعلقة بها وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية ذات الصلة، حتى وإن كان من المتوقع تسويتها بقيمة مختلفة. وإن كان هناك شك حول عدم كفاية مطالبة مضمونة وضمانها أو شك في تخفيضهما في خطة التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي (المقترح)، فيجب تضمين كامل قيمة المطالبة في مطالبات ما قبل طلب الافتتاح الخاضعة للمساومة أو الإسقاط؛ ولا يجوز إعادة تصنيف المطالبة إلا عندما يتحدد بعد ذلك أن المطالبة ليست خاضعة للمساومة أو الإسقاط.

٩ يجب إثبات المطالبات التي تم التعرف عليها بعد افتتاح الإجراء والتقرير عنها وفق متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة. على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧، أو القسم رقم ٢١ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بحسب ما ينطبق على المنشأة.

١٠ تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية تصنيف الالتزامات طويلة الأجل إلى التزامات متداولة في قائمة مركز مالي مصنف والتي بموجب شروطها تكون تحت الطلب، أو ستكون تحت الطلب، خلال سنة واحدة أو دورة تشغيلية واحدة، أيهما أطول بسبب عدم الالتزام بأحد الشروط الواردة في عقد القرض. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا أدى الدخول في الإجراء وفقاً للخطة المعتمدة لتنفيذ الإجراء إلى تغير في تصنيف الالتزامات وفقاً لمتطلبات المعايير المعتمدة.

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)

١١ بالإضافة إلى متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة يتطلب هذا المعيار أن تصور قائمة الربح أو الخسارة نتائج أعمال المنشأة المُعدة للتقرير خلال خضوعها لأحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي في نظام الإفلاس السعودي بما يوفر معلومات للمستفيدين تميز بين البنود المتعلقة بالأنشطة المعتادة والبنود الناشئة بسبب الدخول في الإجراء. ولتحقيق هذا الغرض، يجب تمييز الدخل والمصروفات (بما في ذلك الأتعاب المهنية)، وأي مكاسب أو خسائر محققة، وأي مخصصات للخسائر الناتجة عن التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي، بشكل واضح على أنها عناصر تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي ما عدا متطلبات التقرير عن العمليات غير المستمرة المتوافقة مع متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، أو القسم رقم ٥ والقسم رقم ١٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بحسب ما ينطبق على المنشأة.

١٢ عندما يصبح الدين مطالبة مقبولة ومعتمدة بعد الدخول في الإجراء (على سبيل المثال، صدور حكم من المحكمة) بقيمة مختلفة عما كانت عليه قبل الدخول في الإجراء، فيجب عرض المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تعديل القيمة المسجلة للدين إلى القيمة المقبولة والمعتمدة وفقا للمعايير الدولية المعتمدة، على أنها عناصر تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي في قائمة الربح أو الخسارة.

١٣ من غير الملائم تأجيل الأتعاب المهنية والنفقات المشابهة حتى التصديق على الخطة (المقترح) ثم تخفيض المكسب من الدين المعفى بقدر المصروفات المؤجلة مسبقاً. ومن غير الملائم أيضاً استحقاق الأتعاب المهنية والنفقات المشابهة عند تقديم طلب افتتاح الإجراء بموجب المواد ذات العلاقة من نظام الإفلاس ولائحته التنفيذية. وبدلاً من ذلك، ولأنه لا ينتج عن إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي أصول أو التزامات، فيجب إثبات المصروفات عند حدوثها والتقرير عنها على أنها عناصر تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي.

١٤ يجب التقرير عن مصروف التمويل الذي تتكبده المنشأة في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي في نظام الإفلاس السعودي، والذي لم يتم تكبده إلا بسبب الدخول في الإجراء، على أنه عنصر تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي.

١٥ يجب التقرير عن عائد التمويل الذي تكتسبه المنشأة في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي في نظام الإفلاس السعودي، والذي لم يُكتسب إلا بسبب الدخول في الإجراء، على أنه عنصر تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي.

قائمة التدفقات النقدية

١٦ بالإضافة إلى متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة يتطلب هذا المعيار تمييز التدفقات النقدية الناتجة بسبب الدخول في إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي ضمن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لقائمة التدفقات النقدية على أنها عناصر للتسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي. ويمكن إنجاز هذا العرض بشكل أفضل عند استخدام الطريقة المباشرة في العرض. ويعطي المعيار الدولي للمحاسبة ٧، (أو القسم رقم ٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بحسب ما ينطبق على المنشأة) أمثلة للتدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية. ويجب تحديد التدفقات النقدية من عناصر التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي بمزيد من التفصيل بالقدر المُجدي. فعلى سبيل المثال، العوائد المستلمة يمكن تفصيلها بين عوائد عادية متكررة مستلمة وعوائد مستلمة نقدية متراكمة بسبب التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي. ويجب الإفصاح في جدول تكميلي ضمن قائمة التدفقات النقدية أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن تفاصيل التدفقات النقدية التشغيلية المستلمة والمدفوعة من التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي، في حال استخدام الطريقة غير المباشرة.

القوائم المالية المختصرة

١٧ يجب أن تتضمن القوائم المالية الموحدة التي تشمل منشأة تابعة واحدة أو أكثر في إجراءات تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي وتشمل أيضاً منشأة تابعة واحدة أو أكثر ليست في إجراءات تسوية وقائية أو إعادة تنظيم مالي، قوائم مالية مختصرة (على سبيل المثال متطلبات عرض القوائم المالية المختصرة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٤) تلتزم بمتطلبات هذا المعيار لكل منشأة من المنشآت التي في إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي.

ربحية السهم

١٨ إذا كان محتملاً أن تتطلب الخطة (المقترح) إصدار أسهم ملكية، فيجب مراعاة متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ بشأن أثر هذه الأسهم الإضافية على حساب ربحية السهم المخفضة.

الإفصاح

١٩ إضافة إلى متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة، يتطلب هذه المعيار تقديم إفصاحات إضافية للمنشآت التي تدخل في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي عند تطبيقها للمعايير الدولية للتقرير المالي أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بحسب ما ينطبق على المنشأة.

٢٠ يجب أن يقترن اسم المنشأة أينما ورد في القوائم المالية بعبارة "خاضعة لإجراء التسوية الوقائية" أو "خاضعة لإجراء إعادة التنظيم المالي".

٢١ يجب أن تفصح المنشأة في إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي وفق نظام الإفلاس السعودي ولائحته التنفيذية عما يلي. وتشمل الإفصاحات جميع المعلومات المتوفرة إلى ما قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار:

أ. تصنيف الدائنين، إمّا وفق طبيعتهم أو تشابه حقوقهم.

ب. المطالبات غير الخاضعة لتقدير معقول على أساس متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو القسم رقم ٢١ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة "المخصصات والاحتمالات" بحسب ما ينطبق على المنشأة.

ج. التصنيفات الرئيسية للمطالبات الخاضعة للمساومة أو الإسقاط.

د. معلومات عن أمين الإفلاس (بحسب نوع الإجراء)، متضمنة اسم الأمين ومعلومات التواصل معه.

هـ. معلومات عن لجنة الدائنين (إن وجدت) متضمنة أسماءهم ومعلومات التواصل معهم.

و. ملخص بحكم المحكمة بافتتاح الإجراء.

ز. ملخص بالمقترح المقدم للمحكمة، وما إذا كان قد تم التصويت عليه من قبل الدائنين، والتصديق عليه من قبل المحكمة، وأي تعديلات لاحقة عليه.

ح. ملخص بالعقود التي تم إنهاؤها مع وصف للأثر المالي لإنهاء تلك العقود.

ط. أية معلومات أخرى ذات صلة تكون ضرورية لفهم المستخدمين للوضع المالي للمنشأة خلال تنفيذ الإجراء.

٢٢ يجب الإفصاح عن المبالغ المستحقة التحصيل والمستحقة السداد فيما بين المنشآت التي في إجراء التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي في القوائم المالية الموجزة، والإفصاح عن أي آثار على تلك المبالغ بسبب دخول واحدة أو أكثر من منشآت المجموعة في إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي.

٢٣ يجب الإفصاح عن احتمال إصدار أسهم ملكية أو ما يعادلها بما في ذلك مبلغ وعدد الأسهم المحتمل إصدارها، والالتزام الذي سيتم تسويته مقابلها.

تاريخ السريان

٢٤ يسري هذا المعيار على إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي التي تبدأ بعد صدوره، ويسمح بتطبيق المعيار على الإجراءات التي بدأت قبل صدور المعيار ولا تزال قائمة.

(نهاية المعيار)

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار "التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس: التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي"
يتم الرجوع للمصطلحات المعرفة في نظام الإفلاس فيما يتعلق بالمصطلحات الواردة في المعيار

الالتزامات القائمة والخاضعة للمساومة أو الإسقاط

تتضمن جميع الالتزامات (المطالبات) القائمة قبل تاريخ طلب افتتاح الإجراء باستثناء تلك التي لا يمكن تخفيضها من خلال الإجراء، على سبيل المثال، المطالبات التي يكون ضمانها أكبر من قيمتها.

الملحق ب

أسس الاستنتاجات

يُرفق هذا الملحق بالمعيار ولا يُعد جزءاً منه.

مقدمة

ب١. فيما يلي ملخص لاعتبارات لجنة معايير المحاسبة ("اللجنة") في التوصل إلى استنتاجات هذا المعيار. ويشمل هذا الملحق أسباب قبول بعض النهج ورفض أخرى. وقد أعطى أعضاء اللجنة لبعض العوامل وزناً أكبر من غيرها.

معلومات أساسية

ب٢. مع صدور نظام الإفلاس، وما تضمنه من أحكام قانونية منظمة لوضع المنشآت التي من المرجح أن تعاني من اضطرابات مالية يخشى معها تعثرها أو كانت متعثرة أو مفلسة وبخاصة فيما يتعلق بالتزاماتها تجاه الدائنين، فقد نشأت الحاجة لتوفير معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية تساعد أولئك المستخدمين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتعاملاتهم مع المنشآت التي تدخل في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي، وعليه قامت لجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتنفيذ مشروع هذا المعيار لسد الفجوة في الممارسات المحلية في إعداد القوائم المالية للمنشآت خلال مرحلة إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي وذلك من خلال معيار يتناول ذلك. وبما أن المنشآت التي تدخل في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي تعد بطبيعتها منشآت مستمرة، فإن مثل تلك المنشآت لا زالت تخضع لمتطلبات المعايير الدولية المعتمدة في المملكة وسائر المعايير والإصدارات الأخرى المكملة لها التي تعتمدها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين. ويعد هذا المعيار مكملا لتلك المعايير وذلك لتوفير المعلومات الإضافية اللازمة في ظل دخول المنشأة في واحد من تلك الإجراءات.

النطاق

ب٣. تم استثناء تطبيق المعيار من قبل الجهات أو الهيئات الحكومية نظراً لأنها تخضع لأنظمة رقابة وإشراف مختلفة قد تشمل متطلبات تقرير مالي خاصة بها. كما أن هناك صعوبة في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة في المملكة على تلك الجهات. أشار نظام الإفلاس إلى ضرورة حصول الكيان المنظم على موافقة الجهة المختصة لقيد طلب أي من إجراءات الإفلاس. وقد عرّف نظام الإفلاس الكيان المنظم والجهة المختصة، كما عدد الكيانات المنظمة.

ب٤. خلال مرحلة النقاشات مع ذوي الاهتمام وردت تساؤلات حول الحدث الذي يتم فيه تطبيق المعيار لتحقيق الغرض منه، وما إذا كان الأنسب أن يتم تطبيق المعيار عند قيد طلب افتتاح الإجراء أو عند موافقة المحكمة عليه أو عند اعتماد الخطة. ورأت اللجنة بعد دراسة كل خيار أن حدث قيد طلب افتتاح الإجراء له أثر تبعي على المنشأة فيما يتعلق بتعليق المطالبات على سبيل المثال. وبالتالي اختارت أن يكون هو الحدث الذي يتم بعده تطبيق المعيار.

المنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة "المنشآت الصغيرة والمتوسطة"

ب٥. وردت بعض مرئيات الممارسين ما إذا كانت المنشآت الصغيرة والمتوسطة تستطيع تطبيق المعيار. ارتأت اللجنة أنه بالإمكان تطبيق المعيار لأي نوع من المنشآت، وقد تمت الإشارة إلى الأقسام ذات الصلة من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في الفقرات التي تمت الإشارة فيها إلى المعايير الدولية بنسختها الكاملة. وتجدر الإشارة إلى أن نظام الإفلاس يشمل جميع المنشآت، وإن كان يضع متطلبات قانونية أقل لما سماه النظام "صغار المدينين".

توقيت بداية تطبيق المعيار

ب٦. ناقشت اللجنة موضوع توقيت بداية تطبيق المعيار وانتهت إلى طرح ذلك خلال مداولات لقاءات المائدة المستديرة. انقسمت الآراء حيال ما بين من يرى تطبيقه بأثر مستقبلي من تاريخ اتخاذ قرار الإجراء، وبين من يرى تطبيقه من بداية السنة المالية التي اتخذ فيها قرار الإجراء. وتسهيلاً لتطبيق المعيار، ارتأت اللجنة أن يكون التوجه في تطبيق المعيار من بداية الفترة أو السنة المالية التي تم قيد طلب الإجراء فيها.

توحيد القوائم المالية عندما تكون بعض مكونات المجموعة داخلة في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي

ب٧. قد تدخل واحدة أو أكثر من مكونات المجموعة في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي. وقد ارتأت اللجنة أنه بالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، فإن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية عن تلك المكونات. وعليه قررت اللجنة وضع متطلب في المعيار بتوفير قوائم مالية موجزة تلتزم بمتطلبات هذا المعيار ضمن إفصاحات القوائم المالية الموحدة وذلك لكل مكوّن من مكونات المجموعة يدخل في أحد إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي.

الملحق ج

إرشادات التطبيق

يوفر هذا الملحق إرشادات وأمثلة للتطبيق وهيكلاً توضيحياً للقوائم المالية التي تُعد خلال إجراءات الإفلاس (التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي) ولا يُعد جزءاً من المعيار.

الإرشادات

توضح الأمثلة الآتية كيف يمكن للمنشأة تحديد الحالات التي يجب عليها فيها تطبيق معيار التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس (التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي). ولا يُقصد بهذه الأمثلة حصر جميع الحالات التي يجب فيها تطبيق المعيار.

التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي

إرشاد١: قرر مجلس الإدارة في المنشأة أ قيد طلب لدى المحكمة لإعادة التنظيم المالي للمنشأة لتعثرها في سداد ديونها. وتم قيد الطلب بتاريخ ٢٥ أكتوبر 2x20 بإعادة التنظيم المالي للمنشأة وفق نظام الإفلاس السعودي، وصدر حكم المحكمة بافتتاح الإجراء في ١٠ ديسمبر 2x20. والسنة المالية للمنشأة تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنة ميلادية.

التحليل: يتم تطبيق معيار التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس (التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي)، اعتباراً من بداية السنة المالية التي ستنتهي في ٣١ ديسمبر 2x20.

إرشاد٢: قرر مجلس الإدارة في المنشأة ب قيد طلب لدى المحكمة لإعادة التنظيم المالي للمنشأة لتعثرها في سداد ديونها. وتم قيد الطلب بتاريخ ٢٥ أكتوبر 2x20 بإعادة التنظيم المالي للمنشأة وفق نظام الإفلاس السعودي، وصدر حكم المحكمة بافتتاح الإجراء في ١٠ فبراير 2x21. والسنة المالية للمنشأة تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنة ميلادية.

التحليل: يتم تطبيق معيار التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس (التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي)، اعتباراً من بداية السنة المالية التي ستنتهي في ٣١ ديسمبر 2x21، ويجب على المنشأة أن تفصح في قوائمها المالية المعدة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ عن تقديمها لطلب افتتاح الإجراء، وعن حكم المحكمة بافتتاح الإجراء.

إرشاد٣: قضت المحكمة بإنهاء إجراء إعادة التنظيم المالي للمنشأة ج في ٢٥ أكتوبر 2x20. والسنة المالية للمنشأة تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنة ميلادية.

التحليل: يجب تطبيق معيار التقرير المالي خلال إجراءات الإفلاس (التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي) على القوائم المالية المعدة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر 2x20، ويتوقف تطبيق المعيار على القوائم المالية للسنوات اللاحقة لها.

(نهاية ملحقات المعيار)

مثال شامل لحالة إعادة تنظيم مالي لمنشأة تجارية
(المثال لا يعد جزءًا من المعيار)

تمارس المنشأة س ص ع نشاطها التجاري، ويرجع تعثرها في سداد مستحقات دائنيها بسبب المنافسة القوية في السوق. قرر مجلس الإدارة بتاريخ ١١ فبراير 2x20م التوصية للجمعية العامة إعادة التنظيم المالي للشركة وفق نظام الافلاس ولائحته التنفيذية.
تم قيد طلب أجراء إعادة التنظيم المالي بالمحكمة التجارية بتاريخ ١٥ أبريل 2x20م وصدر حكم المحكمة بقبول افتتاح إجراء إعادة التنظيم المالي للشركة وتعيين أمين إفلاس بتاريخ ١ مايو 2x20م بأتعاب وقدرها ٩٠٠,٠٠٠ ريال سعودي تستحق وفق قواعد أتعاب الأمناء والخبراء.
أعلن الأمين في سجل الإفلاس عن حكم المحكمة وطلب من الدائنين تقديم مطالباتهم خلال ٩٠ يوماً من تاريخ الاعلان.
قدمت الشركة قائمة بالدائنين لديها قبل افتتاح الإجراء بلغ عددهم وفئاتهم على النحو التالي:

الفئة	العدد	المبلغ (بآلاف الريالات السعودية)
حسابات دائنة	٤٠	٢,٢٢٠
موظفين	٧٥	٧٠
موردين خدمات (مصاريف مستحقة)	٢٠	٢,٢٥٠
جهات حكومية	٣	١٧٠
الإجمالي	-	٤,٧١٠

تتوقع الشركة مساومة بعض الديون أو إسقاط جزء منها على النحو التالي:

- حسابات دائنة: ٧٥% من مبلغ الأرصدة المستحقة
- مورين خدمات (مصاريف مستحقة): ٥٠% من الرصيد المستحق
- جهات حكومية: كامل الأرصدة القائمة تسدد على مدة ٣ سنوات

حصلت الشركة على تمويل مرابحة طويل الأجل بقيمة صافية تبلغ ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال من أحد البنوك المحلية، وتبلغ تكلفة المرابحة الضمنية ١٠% وفقا لاحتسابها على أساس شهري، ويتم سداد كامل مبلغ التمويل بعد ٣ سنوات، بضمان العقارات والآلات والمعدات. بلغ العائد من ربط مبلغ التمويل بوديعة مرابحة ٦٥,٠٠٠ ريال سعودي لعام 2x20.
تم تحصيل حوالي ٥٠% من الحسابات المدينة خلال الستة أشهر الأولى بعد افتتاح الإجراء.

الإفصاحات اتي سيتم إدراجها في القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 2x19:
يتم إضافة الإفصاحات التالية في القوائم المالية نظرا لاتخاذ قرار الدخول في إجراء إعادة التنظيم المالي بعد نهاية السنة المالية وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

الأيضاح ١x الأحداث اللاحقة
نظراً للظروف الاقتصادية وتأثيرها على الوضع المالي للمنشأة، قرر مجلس الإدارة في اجتماعه المنعقد بتاريخ ١١ فبراير 2x20 التوصية للجمعية العمومية للمنشأة التقدم بقيد طلب للمحكمة التجارية لإجراء إعادة تنظيم مالي للمنشأة وفق نظام الإفلاس ولائحته التنفيذية. ينتج عن ذلك تعليق المطالبات على المنشأة من تاريخ قيد الطلب.

يتم إصدار القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 2x20 على النحو التالي:

شركة س ص ع
(خاضعة لإجراء إعادة التنظيم المالي)
قائمة المركز المالي

كما في ٣١ ديسمبر 2x20

(آلاف الريالات السعودية)

	الإيضاح	٣١ ديسمبر 2x20	٣١ ديسمبر 2x19
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقد وما في حكمه		٢,٣٠٠	٦٠
حسابات مدينة، بالصافي		٥٠٠	٨١٥
المخزون		١,٠٢٢	٢٦٧
مجموع الأصول المتداولة		**٣,٨٢٢**	**١,١٤٢**
الأصول غير المتداولة			
العقارات والآلات والمعدات، بالصافي	1x	٢,٠١٠	٢,١٦٠
الأصول غير الملموسة		٤٥	٤٥
الشهرة		٢٠	٢٠
مجموع الأصول غير المتداولة		**٢,٠٧٥**	**٢,٢٢٥**
مجموع الأصول		**٥,٨٩٧**	**٣,٣٦٧**
الالتزامات وحقوق المساهمين			
الالتزامات المتداولة			
حسابات دائنة		٥٥٥	٢,٢٢٠
حسابات دائنة خاضعة للمساومة أو الإسقاط	4x	١,٦٦٥	-
مصاريف مستحقة		١,١٢٥	٢,٠٠٠
مصاريف مستحقة خاضعة للمساومة أو الإسقاط	4x	١,٠٠٠	-
مستحقات أخرى		-	١٧٠
مجموع الالتزامات المتداولة		**٤,٣٤٥**	**٤,٣٩٠**
الالتزامات غير المتداولة			
تمويل لإجراء إعادة التنظيم المالي	1x (ث)	٢,٥٠٠	-
منافع موظفين		٥٠	٧٠
مستحقات أخرى خاضعة للمساومة أو الإسقاط	4x	١٧٠	-
مجموع الالتزامات غير المتداولة		**٢,٧٢٠**	**٧٠**
مجموع الالتزامات		**٧,٠٦٥**	**٤,٤٦٠**
رأس المال		٩٥٠	٩٥٠
الخسائر المتراكمة		(٢,١١٨)	(٢,٠٤٣)
مجموع حقوق المساهمين (عجز)		(١,١٦٨)	(١,٠٩٣)
مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين		**٥,٨٩٧**	**٣,٣٦٧**

شركة س ص ع
(خاضعة لإجراء إعادة التنظيم المالي)
قائمة الدخل (الخسارة)

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠

(آلاف الريالات السعودية)

	الإيضاح	٣١ ديسمبر 2x20	٣١ ديسمبر 2x19
صافي المبيعات		٣,٠٠٠	٢,٢٥٠
المصاريف التشغيلية			
تكلفة المبيعات		٢,٠٠٠	٢,٠٧٠
المصاريف العمومية والإدارية		٧٥	١١٠
المصاريف العمومية والإدارية – إجراء إعادة التنظيم مالي	5x	٤٥٠	-
المصاريف البيعية والتسويقية		١٢٠	١١٠
مصاريف أخرى		٢٠	٣٠
الخسارة من العمليات المستمرة قبل مصاريف العمولة، ومصاريف إجراء إعادة تنظيم مالي، والزكاة		**٣٣٥**	**(٧٠)**
مصاريف عمولة، بالصافي – إجراء إعادة التنظيم المالي	5x	٦٠	-
الدخل (الخسارة) من العمليات المستمرة قبل الزكاة		**٢٧٥**	**(٧٠)**
الزكاة		٤	٥
صافي الدخل (الخسارة)		**٢٧١**	**(٧٥)**
ربحية السهم		٢,٨٥	(٠,٧٩)

الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية للمنشأة خلال إجراء إعادة التنظيم المالي

الإيضاح (1x): معلومات عامة

...

...يتكون رأس مال الشركة من ٩٥,٠٠٠ سهم بواقع ١٠ ريال لكل سهم.

...

(أ) إجراء إعادة التنظيم المالي

نظراً للتباطؤ الاقتصادي العام بسبب جائحة كورونا وتأثيرها على قطاع التجزئة، تتوقع المنشأة ترجح تعثرها في سداد ديونها عند استحقاقها...

...

تمت موافقة الجمعية العامة للمنشأة بتاريخ 2x20/xx/xx بناءً على توصية مجلس الإدارة التقدم بطلب لقيد إجراء إعادة التنظيم المالي للمنشأة وفق نظام الإفلاس السعودي ولائحته التنفيذية. تم قيد طلب افتتاح الإجراء في المحكمة التجارية بتاريخ 2x20/٠٤/١٥ وصدر حكم المحكمة بقبول افتتاح إجراء إعادة التنظيم المالي بتاريخ ١ مايو 2x20م وتعيين أمين إفلاس بأتعاب وقدرها ٩٠٠,٠٠٠ ريال سعودي. تضمن الحكم إعداد مقترح إعادة التنظيم المالي خلال ١٢٠ يوماً من تاريخ افتتاح الإجراء. وأشار الحكم إلى تعليق المطالبات اعتبارا من تاريخ قيد طلب افتتاح إجراء إعادة التنظيم المالي وذلك وفق نظام الإفلاس السعودي. أعلن الأمين في سجل الإفلاس عن حكم المحكمة وطلب من الدائنين تقديم مطالباتهم خلال ٩٠ يوماً من تاريخ الاعلان. تم إنهاء بعض العقود نتيجة للإجراء وقد انخفضت المصاريف العمومية والإدارية بحوالي ٣٠%. بعد انتهاء فترة تقديم المطالبات، تحقق الأمين من المطالبات وكانت هناك بعض الاختلافات غير الجوهرية بين قيم المطالبات وأرصدة الديون القائمة في سجلات الشركة. أعد الأمين قائمة بالمطالبات وتم اعتمادها من المحكمة.

تم إعداد مقترح إعادة التنظيم المالي وإيداعه لدى المحكمة بواسطة أمين الإفلاس. تضمن المقترح مساومة بعض الديون أو إسقاط جزء منها وذلك على النحو التالي:

- حسابات دائنة: ٧٥% من مبلغ الأرصدة المستحقة
- مورين خدمات (مصاريف مستحقة): ٥٠% من الرصيد المستحق
- جهات حكومية: إعادة جدولة كامل الأرصدة القائمة تسدد على مدة ٣ سنوات

(ب) معلومات أمين الإفلاس

أمين الإفلاس/ م ص ن (ترخيص رقم: ١٠٠٠)

ص.ب. ١٠٠

الرياض – المملكة العربية السعودية

هاتف: ٠١١٢٠٠٣٠٠

(ت) تصنيف الدائنين

تم تصنيف الدائنين حسب طبيعتهم وتشابه حقوقهم على النحو الآتي:

- حسابات دائنة
- موظفين
- موردين خدمات
- جهات حكومية

(ث) تمويل لإجراء إعادة التنظيم المالي

حصلت الشركة على تمويل مرابحة طويل الأجل بقيمة صافية تبلغ ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال من أحد البنوك المحلية، وتبلغ العمولة الضمنية ١٠% وفقا لاحتسابها على أساس شهري، ويتم سداد كامل مبلغ التمويل بعد ٣ سنوات، بضمان العقارات والآلات والمعدات.

الإيضاح (2x) – ملخص السياسات والتقديرات المحاسبية المهمة

(أ) أسس الإعداد

تم إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي من ضمنها معيار التقرير المالي خلال إجراءات التسوية الوقائية أو إعادة التنظيم المالي المعتمد في المملكة العربية

السعودية، الذي يتطلب عرض أثر إجراء إعادة التنظيم المالي على القوائم المالية والإفصاح عن معلومات إضافية بسبب الدخول في الإجراء. تظهر القوائم المالية أثر المعاملات والأحداث المرتبطة مباشرة بإجراء إعادة التنظيم المالي بشكل مستقل عن الأنشطة الجارية للشركة.

الإيضاح (3x) تصنيف الدائنين

...في إجراء إعادة التنظيم المالي، تم تصنيف الدائنين حسب طبيعتهم وتشابه حقوقهم على النحو الآتي:

- حسابات دائنة
- موظفين
- موردين خدمات
- جهات حكومية

الإيضاح (4x) التصنيفات الرئيسة للالتزامات الخاضعة للمساومة أو الإسقاط

...

نتيجة للمفاوضات القائمة مع الموردين والعلاقات التاريخية التجارية معهم، تتوقع إدارة المنشأة قبول الموردين والجهات التي تتعامل معها للعروض المقدمة لها والتي تم إدراجها في مقترح إعادة التنظيم المالي المقدم للمحكمة.

تتكون الالتزامات الخاضعة للمساومة أو الإسقاط مما يلي:

	٣١ ديسمبر 2x20 (آلاف الريالات السعودية)
حسابات دائنة	١,٦٦٥
مصاريف مستحقة	١,٠٠٠
مستحقات أخرى	١٧٠
مجموع الالتزامات الخاضعة للمساومة أو الإسقاط	**٢,٨٣٥**

تنبيه: جدول الإيضاح التوضيحي اعلاه هو صيغة مقترحة لما يتم الإفصاح عنه بواسطة المنشأة الخاضعة لإجراء إعادة التنظيم المالي ولا يمثل بالضرورة مثالاً حصرياً للجداول المستخدمة في الإيضاحات. وعلى المنشأة التي تحت إجراء التنظيم المالي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف الخاصة المحيطة بعناصر الإجراء والإفصاح عنها.

الإيضاح (5x) مصاريف إجراء إعادة التنظيم المالي

تتكون مصاريف إجراء إعادة التنظيم المالي مما يلي:

	٣١ ديسمبر 2x20 (آلاف الريالات السعودية)
أتعاب مهنية	٤٥٠
عمولة تمويل	١٢٥
عائد ربط مبلغ التمويل بوديعة تحت الطلب	(٦٥)
مجموع مصاريف إجراء إعادة التنظيم المالي، بالصافي	**٥١٠**

تنبيه: جدول الإيضاح التوضيحي اعلاه هو مقترح إلى ما يتم الإفصاح عنه بواسطة المنشأة الخاضعة لإجراء إعادة التنظيم المالي ولا يمثل بالضرورة مثالاً حصرياً للجداول المستخدمة في الإيضاحات. وعلى المنشأة التي تحت إجراء التنظيم المالي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف الخاصة المحيطة بعناصر الإجراء والإفصاح عنها.

رأي لجنة معايير المحاسبة

حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة

التاريخ ١٤٣٣/٤/٢١هـ الموافق ٢٠١٢/٣/١٤م

تمهيد:

١. تقوم كثير من المنشآت (بخلاف شركات المساهمة المدرجة في سوق المال) باستخدام حساب يسمى "الحساب الجاري" أو "حساب جاري الشركاء" لتسجيل كل المعاملات مع الملاك فيه، وعرض هذا الحساب باعتباره أحد مكونات حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وحيث أن بعض هذه المعاملات يأخذ خصائص الأصول وبعضها يأخذ خصائص الالتزامات والبعض الآخر يأخذ خصائص حقوق الملكية، فإن الوضع الحالي لعرض هذا الحساب يعد مخالفة لمفهوم الوحدة المحاسبية ولا يحقق التبويب العادل لعناصر القوائم المالية كما تم تعريفها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية مما ينتج عنه آثار سلبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، كما هو الحال عند حساب بعض النسب المالية مثل نسب المديونية. إضافة إلى ذلك، فإن تسجيل جميع معاملات الملاك في هذا الحساب قد يؤدي إلى عدم تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة بصورة صحيحة.

٢. يهتم مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة (الأصول) ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) الأمر الذي يعتبر مفيداً لتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. لذلك فقد اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث نص على ما يلي:
تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضاً أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين... (الفقرة ٢٦٧).
ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية - على حد سواء. وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر - ومن وجهة نظر المحاسبة المالية - أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ... (الفقرة ٢٦٨)

٣. فضلاً عن ذلك، فإن التبويب العادل للأرصدة الناتجة من المعاملات مع الملاك يمكن تحقيقه إذا تم تفسير كل معاملة منها بناءً على جوهرها، وهو ما أكده بيان مفاهيم المحاسبة المالية، حيث نظر إلى جوهر العمليات وليس إلى شكلها عند تحديد خصائص الأصول والالتزامات.

الرأي:

٤. يجب أن تتوقف المنشآت عن استعمال "الحساب الجاري"، وذلك لعدم وجود متطلب نظامي ولا مفهوم محاسبي يعكس مكوناته، ويجب على إدارة المنشأة أن تبوب العمليات مع الملاك ضمن الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية اعتماداً على جوهر العملية، وأن تستخدم مسميات لحساباتها تعكس مكوناتها بما في ذلك الحسابات المكونة لحقوق الملكية بحيث تعكس المسميات طبيعتها مثل: رأس المال، رأس مال إضافي أو مساهمات إضافية لرأس المال، احتياطيات، أرباح مبقاة، وغيرها من المسميات التي تعكس طبيعة الحسابات بصورة توفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وفي حال المنشآت التي يتفاوت فيها نصيب الملاك في الأرباح وطريقة توزيعها (مثل الشركات التضامنية) فإنه يتم معالجة ذلك ضمن حسابات فرعية تحت حساب الأرباح المبقاة، ويتم الإفصاح عنها في الإيضاحات.

أمثلة توضيحية لعدد من معاملات الملاك مع المنشأة وكيفية معالجتها:

فيما يلي عدد من الأمثلة لمعاملات تتم بين الملاك ومنشآتهم، وكيفية معالجتها وفقا لمفاهيم المحاسبة المالية.

أولاً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الأصول:

إذا قامت المنشأة ببيع سلع أو خدمات للملاك فإن هذه تعد عملية تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات البيع لأطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة للمنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها أصول متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية. وإذا تم الاتفاق على وقت التحصيل فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة التحصيل. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

ثانياً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الالتزامات:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لعدد من المعاملات بين المنشأة وملاكها يجب أن تصنف ضمن الالتزامات:

١- عمليات الاقتراض وشراء السلع والخدمات من الملاك: تعد هذه العمليات عمليات تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات الاقتراض والشراء من أطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة على المنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها التزامات متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية، وبصرف النظر عن كونها التزامات نشأت بسبب اتفاقات تمويلية مع أطراف أخرى (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة كجزء من اتفاق تمويلي مع أحد البنوك) أو بسبب حاجة المنشأة لتعزيز موقفها المالي لفترة معينة (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة لتعزيز موقفها المالي المتردي نتيجة تراكم الخسائر). وإذا تم الاتفاق على وقت الدفع فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة السداد. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

٢- التوزيعات المعلنة: قد تقوم المنشأة باعتماد توزيعات أرباح للملاك (من خلال الجهة صاحبة الصلاحية). وبدلا من دفعها فإنه يتم تسجيلها في الحساب الجاري للشركاء إلى حين دفعها لهم. فإذا كانت المنشأة ملزمة بدفع هذه المبالغ عند الطلب فإنه يجب تصنيفها ضمن الالتزامات المتداولة، ولو بقيت لفترات طويلة من دون أن تسحب، ما لم يكن هناك اتفاق على تأجيلها لفترة تزيد عن سنة من تاريخ قائمة المركز المالي، حيث يجب حينئذ تصنيفها ضمن الالتزامات غير المتداولة.

ثالثاً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص حقوق الملكية:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمعاملات بين المنشأة وملاكها بصفتهم مالكين، ولذلك يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية:

١- المساهمات الرأسمالية الإضافية: قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسميا في رأس المال النظامي. وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط. وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكاً فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "رأس المال الإضافي".

٢- الديون المتنازل عنها من الملاك: يعد تنازل المالك عن دين له على المنشأة بمثابة المساهمات الإضافية من الملاك، ويتم معاملته محاسبيا في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٣- تحمل الملاك لبعض مصروفات المنشأة، أو سداد دين مستحق عنها: قد يتبرع الملاك بتحمل بعض مصروفات المنشأة أو سداد ديون مستحقة عليها. ويتم معاملة الجانب المدين لهذه العمليات محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم تحميل المصروف على قائمة الدخل) أما الطرف الدائن فيعامل في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٤- مدفوعات مقدمة بغرض زيادة رأس المال: قد يقوم الملاك بتقديم أموال للمنشأة مقدما بناءً على قرار لزيادة رأس المال النظامي. ونظراً للحاجة لإكمال بعض الإجراءات النظامية فإن الزيادة في رأس المال سوف تسجل رسميا في تاريخ لاحق. وبناء على جوهر العملية، فيجب أن تسجل هذه المبالغ المدفوعة لزيادة رأس المال في المستقبل ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "مدفوعات لغرض زيادة رأس المال النظامي" أو مسمى آخر يعكس طبيعة هذه المبالغ.

٥- قبول الملاك أو بعضهم لإلغاء ديون مستحقة للشركة على أطراف أخرى، أو تخفيض قيم أصول أخرى مقابل تخفيض حصتهم في حقوق الملكية: قد يقوم بعض الملاك بقبول تخفيض نصيبه في حقوق ملكية المنشأة مقابل تخلص الشركة من دين مشكوك في تحصيله أو معدوم، أو مقابل شطب بعض الأصول الأخرى أو تخفيض قيمها. وفي مثل هذه الحالات فإنه يجب أن تعالج محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف

عليها (على سبيل المثال: يتم الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها، والانخفاض في قيمة المخزون أو الأصول طويلة الأجل في قائمة الدخل). ويتم معالجة ما قبله الشريك من تحمل لهذه المصروفات مقابل تخفيض نصيبه في حقوق الملكية وذلك بأن يتم التحويل بين الحسابات في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك. ويمكن أن يتم ذلك بعدة صور منها:

أ- التحويل من حساب الأرباح المبقاة للمالك إلى حسابات الأرباح المبقاة للملاك الآخرين في حال وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل شريك.

ب- التحويل من حساب رأسمال المالك إلى حساب الأرباح المبقاة في حال عدم وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل مالك.

ج- التحويل من حساب رأس مال المالك إلى حسابات رأس المال للملاك الآخرين.

د- تخفيض نصيب المالك من التوزيعات المستحقة لصالح الملاك الآخرين.

رأي لجنة معايير المحاسبة في
المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر

التاريخ: ١٤٣٣/٧/٩هـ المو افق: ٢٠١٢/٥/٣٠ م

تمهيد:

١. يمكن النظر إلى عملية إنشاء منشأة جديدة بغرض تحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة إليها على أنها مجرد تغيير في الشكل النظامي للمنشأة، ويمكن أن تكون في الجانب الآخر نوعا من تجميع الأعمال حيث ينظر إلى المنشأتين على أن إحداهما استحوذت على الأخرى وفقا للترتيبات التي تتم بين المستثمرين، وبخاصة في عمليات تأسيس الشركات الجديدة التي يدخل فيها ملاك منشأة قائمة في التأسيس عن طريق تحويل صافي أصول منشأتهم إلى الشركة الجديدة مقابل حصة ملكية فيها. وفي الواقع العملي تتم عمليات التحول في أغلب الأحوال عن طريق قيام مستثمر أو مجموعة مستثمرين بالحصول على ترخيص بإنشاء منشأة نظامية جديدة ثم يقومون بتحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة لهذا المنشأة الجديدة. وقد يتم هذا التحول بدون تغيير في الملاك ونسب ملكيتهم، وقد يصاحب هذا التحول إما تغير في نسب ملكيتهم أو سيطرتهم أو دخول ملاك جدد مسيطرين أو غير مسيطرين على المنشأة الجديدة. وتتمثل المشكلة الرئيسية في تحديد المعالجة المحاسبية لعمليات التحول التي قد يصاحبها تغير في السيطرة وتلك التي لا يحدث فيها تغير في السيطرة نتيجة للتحول.

الرأي:

٢. إن إنشاء منشأة نظامية جديدة (شركة مساهمة على سبيل المثال) بغرض تحويل جميع أصول والتزامات منشأة نظامية أخرى (مؤسسة فردية أو شركة تضامنية أو شركة ذات مسؤولية محدودة على سبيل المثال) إلى هذه المنشأة الجديدة مع بقاء سيطرة ملاك المنشأة المحوِّلة (المنتهية) على المنشأة المحول إليها (الجديدة) لا يؤدي إلى تغيير في الوحدة المحاسبية المعدة للتقارير، ومن ثم لا يؤثر هذا التحويل على قيم الأصول والالتزامات المحوَّلة، حيث يجب تسجيل جميع أصول والتزامات المنشأة المنتهية في دفاتر المنشأة الجديدة بنفس القيم الدفترية المثبتة في دفاتر المنشأة المنتهية. ولا يؤثر دخول ملاك آخرين في المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية ما دام أن ملاك المنشأة المنتهية يسيطرون على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الجديدة. ولا يؤثر تغير درجة سيطرة ملاك المنشأة المنتهية فيما بينهم (سواء بسيطرة أو بفقد سيطرة) على المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية.

٣. تنطبق متطلبات هذا الرأي على عمليات التحول التي تتم بعد إصداره.

الدراسة الملحقة بالرأي:

يمكن أن يتم تحويل الأشكال النظامية (القانونية) للأعمال التجارية إلى أشكال أخرى بعدة طرق منها:

١. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ودون تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٢. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ولكن مع تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٣. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع استمرار سيطرة نفس الملاك المسيطرين في المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٤. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع سيطرة بعض ملاك المنشأة المنتهية غير المسيطرين على المنشأة الجديدة.

٥. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد يسيطرون على المنشأة الجديدة.

موقف معايير المحاسبة:

عرف معيار تجميع المنشآت الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين عملية تجميع المنشآت بأنها أية عملية أو حدث تحصل بموجبه منشأة أعمال على سيطرة على منشأة أعمال أخرى. وقد أخرج المعيار من نطاقه حالات السيطرة التي تتم بين المنشآت التي تخضع جميعها في نهاية الأمر لسيطرة نفس الطرف (أو الأطراف) قبل وبعد عملية التجميع. ولم يستطرد المعيار في الحديث عن هذا النوع من تجميع المنشآت (أي الخاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع)، بل نص على استبعاد هذا النوع من تجميع المنشآت من نطاقه.

أما معيار تجميع الأعمال الدولي (IFRS3) فقد استبعد عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه. ولا يوجد في المعايير الدولية الأخرى أي إرشادات بهذا الخصوص. وقد قرر المجلس الدولي عام ٢٠٠٧ إضافة موضوع "عمليات المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة لجدول أعماله، إلا أنه أوقف العمل على هذا الموضوع في عام ٢٠٠٩، مبررا ذلك بوجود أولويات أخرى. ومع ذلك فإن هناك بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المعالجات المحاسبية والتي يشير إليها المجلس الدولي ولجانه الداخلية في أوراق النقاش. فعلى سبيل المثال نصت إحدى أوراق النقاش المعدة من قبل موظفي المجلس الدولي (staff paper D13) ضمن نقاشات مشروع التحسينات السنوية والمنشورة في شهر يونيو ٢٠٠٩ والمتعلقة بتخصيص بعض القطاعات المملوكة للحكومة على ما يلي:

> 17. In the absence of a standard that requires or permits remeasurement, a reorganization or restructuring in which there is no change in ownership or control usually fails to provide justification for a change in the basis of measurement of assets and liabilities.
>
> ١٧ في ظل عدم وجود معيار يشترط أو يسمح بإعادة القياس، فإن إعادة التنظيم أو الهيكلة التي لا يوجد معها تغير في الملكية أو السيطرة لا تبرر تغييرا في أساس التقييم للأصول والالتزامات.

وهذا الفهم جاء في إحدى النشرات التي أصدرها أحد مكاتب المحاسبة العالمية (BDO) في عرضه لمعيار تجميع الأعمال حيث نص على ما يلي:

> It is very common, particularly as part of an IPO process, to create a new entity to acquire the 'old' business or businesses.
>
> the combination of the new entity and the existing entity would often be accounted for as a reorganisation, which means that the acquiring entity's net assets are recorded at book value in the new entity's consolidated financial statements.
>
> من الشائع وبالذات كجزء من عملية الطرح الأولي أن يتم إنشاء منشأة جديدة لتستحوذ على المنشأة أو المنشآت القديمة.
>
> إن تجميع المنشأة الجديدة مع المنشأة القائمة يتم المحاسبة عنه في الغالب باعتباره إعادة هيكلة مما يعني أن المنشأة المستحوذة تسجل صافي الأصول بقيمتها الدفترية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الجديدة.

أما معيار تجميع الأعمال الأمريكي ("SFAS 141"REVISED) فقد استبعد أيضا عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه، إلا أن المعيار قدم أمثلة للحالات التي توصف بأنها خاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية تجميع المنشآت، وبين طريقة المحاسبة عنها والتي من ضمنها عملية التحول من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر، حيث نص على ما يلي:

> D8. Paragraph 2(c) states that this Statement does not apply to combinations between entities or businesses under common control. The following are examples of those types of transactions:
>
> a. An entity charters a newly formed entity and then transfers some or all of its net assets to that newly chartered entity...
>
> د٨. نصت الفقرة ٢(c) على أن هذا المعيار لا ينطبق على عمليات التجميع بين المنشآت أو الأعمال التي تخضع لنفس السيطرة. وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من العمليات:
>
> أ. تقوم منشأة تجارية بإنشاء منشأة تجارية جديدة ثم تقوم بتحويل كل أو بعض صافي أصولها لهذه المنشأة الجديدة.

كما بين المعيار الأمريكي طريقة المحاسبة عن مثل هذه العمليات

D9. When accounting for a transfer of assets or exchange of shares between entities under common control, the entity that receives the net assets or the equity interests should initially recognize the assets and liabilities transferred at their carrying amounts in the accounts of the transferring entity at the date of transfer.

د٩. عند المحاسبة عن تحويل الأصول أو تبادل الأسهم بين المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة، فإنه يجب على المنشأة المتلقية لصافي الأصول أو الحصة في حقوق الملكية الاعتراف مبدئيا بالأصول والالتزامات المحولة بقيمها الدفترية كما هي في حسابات المنشأة المحولة في تاريخ التحويل.

إضافة إلى ذلك فإن نشرة الممارسة رقم (١٤) الصادرة عن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد نصت على ما يلي:

.24 Formation of a limited liability company by conversion from another type of entity (such as a partnership or corporation) generally does not result in a different reporting entity.

٢٤ إن إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق التحول من شكل آخر للمنشأة (شركة تضامنية أو مساهمة) لا ينتج في العادة وحدة تقرير مختلفة.

وعليه أكدت النشرة على أن المعالجة المحاسبية التي أقرها معيار تجميع الأعمال الأمريكي تنطبق على تحول المنشآت من شكل إلى شكل آخر ما دام أنها تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد التجميع أو التحول، حيث نصت النشرة على ما يلي:

.05 An LLC formed by combining entities under common control or by conversion from another type of entity initially should state its assets and liabilities at amounts at which they were stated in the financial statements of the predecessor entity or entities as indicated in paragraphs D-11—D-12 of FASB Statement No. 141, *Business Combinations*.

٠٥ إذا تم إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق تجميع منشآت تخضع لسيطرة واحدة أو عن طريق تحولها من شكل آخر للمنشآت، فإنه يجب على هذه الشركة تسجيل أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ التي كانت مسجلة في القوائم المالية للمنشأة أو المنشآت السابقة حسب المعالجة التي أقرها معيار تجميع الأعمال رقم (١٤١) في الفقرات د١١-د١٢.

موقف نظام الشركات وغيره من المصادر النظامية من عملية تحول المنشآت:

نص نظام الشركات على جواز تحول الشركات من شكل نظامي إلى شكل آخر، واعتبر أن تحول الشركة من شكل نظامي إلى آخر هو امتداد للشركة السابقة بما لها من حقوق وما عليها من التزامات، وليس إنشاءً لشخص اعتباري جديد. ومما يلاحظ على النظام ما يلي:

١. اقتصاره على تنظيم تحول الشركات، فهو لا ينظم تحول المنشآت بشكل عام ومنها المؤسسات الفردية.

٢. اقتصاره على النواحي التنظيمية للتحول (شروط التأسيس والشهر)، وعدم تغطيته للجوانب المالية المتعلقة بصافي أصول الشركة المتحولة. إلا أنه يمكن اعتبار نظرة النظام للشركة الجديدة على أنها امتداد للشركة المنتهية بأنه يعني استمرار الاعتراف في دفاتر الشركة الجديدة بقيم أصول والتزامات الشركة المنتهية بقيمها الدفترية التي كانت مثبتة في دفاتر الشركة المنتهية قبل عملية التحول، أي أنها لم تنتقل لمالك آخر.

٣. لم ينص النظام على أثر تغير سيطرة ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة أو دخول ملاك آخرين في الشركة الجديدة عند عملية التأسيس، ومدى تأثير ذلك على درجة سيطرة ملاك الشركة المنتهية على الشركة الجديدة.

ويتضح مما ذكر أعلاه عدم وجود معالجة محاسبية في المعايير السعودية لكل حالات التحول التي تقوم بها المنشآت التجارية من شكل نظامي إلى شكل آخر، وعدم تغطية المعايير الدولية لهذا الموضوع، مما يعني الحاجة إلى قيام لجنة معايير المحاسبة بإصدار رأي بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه الحالات.

رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات تجميع المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة قبل معاملة التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف معاملة التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة.

التاريخ: ١٤٣٦/٢/٢٦هـ الموافق: ٢٠١٤/١٢/١٨م

تمهيد:

١. قد تحدث معاملات تجميع منشآت في ظل ظروف تؤكد عدم خضوع تحديد العوض المدفوع للاستحواذ لقوى السوق بسبب عدم استقلال الأطراف المشاركة في العملية. ومن أمثلة ذلك معاملات تجميع بين أطراف تخضع لنفس السيطرة قبل عملية التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف عملية التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة مؤثرة. وحيث يستبعد معيار المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت هذا النوع من العمليات من نطاقه، فكيف تتم المحاسبة عن مثل تلك المعاملات؟

الرأي:

٢. عندما تتوفر دلائل على أن تحديد العوض في معاملة استحواذ على منشأة أعمال لم يخضع لقوى السوق، فإنه يجب المحاسبة عن صافي الأصول المستحوذ عليها بقيمتها الدفترية في المنشأة المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ، ولا يجوز الاعتراف بالشهرة في مثل تلك الحالات. ويتم معالجة أي فروق بين تلك القيمة والعوض المدفوع في حساب الأرباح المبقاة (الخسائر المتراكمة).

٣. من الدلائل على أن تحديد العوض في معاملة الاستحواذ لم يخضع لقوى السوق، على سبيل المثال، خضوع المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو أن تكون المنشأة المستحوذ عليها أو ملاكها الرئيسيون يملكون حصة مؤثرة في المنشأة المستحوذة أو المنشأة الأم للمنشأة المستحوذة تمكنهم من التأثير على قرار الاستحواذ، أو توجد علاقة قرابة أسرية مؤثرة بين ملاك تلك المنشآت. وقد تكون المنشأة المستحوذة أو منشأة ذات علاقة بها هي العميل الرئيسي (وأحيانا الوحيد) للمنشأة المستحوذ عليها، بحيث يكون الأثر الرئيسي على قيمة المنشأة المستحوذ عليها هو تعاملاتها مع تلك المنشآت المتعلقة بعملية الاستحواذ، والتي بدورها أيضا قد لا تخضع لقوى السوق.

٤. يتم تطبيق هذا الرأي من تاريخ صدوره وبأثر رجعي على كل الفترات المعروضة.

٥. لا تنطبق متطلبات هذا الرأي على الشهرة التي تم إثباتها في معاملات تحول المنشآت قبل صدور رأي الهيئة رقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩، الموافق ٣٠/٥-٢٠١٢ بعنوان "رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر". ولا يشمل هذا الاستثناء معاملات الاستحواذ قبل هذا التاريخ.

الدراسة الملحقة بالرأي:

سبق أن قامت اللجنة بدراسة ألحقتها برأيها الصادر برقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩هـ، الموافق ٢٠١٢/٥/٣٠م بعنوان "رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر" تضمنت الموقف الحالي لمعايير المحاسبة فيما يتعلق بمعاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة. وحيث أن وجود أطراف ذات علاقة مؤثرة في معاملات تجميع المنشآت يؤثر في طريقة تحديد العوض وبشكك في أن تحديد ذلك العوض قد خضع لقوى السوق، فإن إعادة قياس صافي الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة، وإمكانية إثبات شهرة (وفقا لمتطلبات معيار تجميع المنشآت) قد يخل بصورة جوهرية بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، وتحديدا "أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها" و "حيدة المعلومات" (انظر بيان مفاهيم المحاسبة المالية، الفقرات ٣١٠-٣٣٦). ولذلك فإن تطبيق معيار تجميع المنشآت على مثل تلك المعاملات سيؤثر سلبا على عدالة القوائم المالية.

وحيث لا يتوفر حتى تاريخه معيار محلي أو دولي ينظم مثل تلك العمليات، فإنه يقترح عدم تطبيق معيار "المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت" على معاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو توجد بينها أو بين المنشآت المسيطرة على أحد الأطراف الاستحواذ أطراف ذات علاقة يكون من المحتمل بدرجة عالية من الثقة أن لها أثرا على تحديد عوض الاستحواذ، مما يجعله غير خاضع لقوى السوق.

رأي لجنة معايير المحاسبة "المعدل" حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة

التاريخ: ١٤٤٢/٩/٦هـ، ٢٠٢١/٤/١٨م

المعايير ذات العلاقة:

- معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الخلفية:

١. وفقاً لأحكام معيار الزكاة المعدل الصادر عن الهيئة في عام ١٤٣٧هـ الموافق ٢٠١٧م، فإنه يجب عرض مصروف الزكاة للفترة في بند مستقل في قائمة الدخل قبل الربح أو الخسارة. ونفس الأمر ينطبق على الضريبة، حيث ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٢ على أنه يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية على أنه جزء من الربح أو الخسارة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

٢. وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذا لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

٣. وفي حالات الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة فإنه، وبسبب الطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة، فإنه قد يكون للشركاء الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة إما وفقاً لأنظمة أو لوائح أو اتفاقات بين الشركاء وذلك عند تخصيص أرباح أو خسائر الفترة لكل شريحة من شرائح ملكية هؤلاء الملاك. وفي هذه الحالة يثور تساؤل حول كيفية التقرير عن أثر الزكاة والضريبة على شريحة حقوق الملكية التي كانت سببا في فرض الزكاة أو الضريبة.

النطاق

٤. يتناول هذا الرأي التقرير في حقوق الملكية عن أثر الاتفاق على كيفية تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة بين شرائح حقوق الملكية في الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة أو الإعفاء من أي منهما. ولا يتناول هذا الرأي متطلبات قياس كل من الزكاة أو الضريبة، أو الإفصاحات المتعلقة بهما، حيث ينظم ذلك كل من معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ المعتمد في المملكة العربية السعودية.

الإشكال:

٥. كيف يتم التقرير في القوائم المالية للشركات المختلطة عن أثر الزكاة والضريبة على حقوق ملكية كل شريحة من شرائح الملاك التي كانت سبباً في فرض الزكاة أو الضريبة؟

الرأي:

٦. قد تكون الشركة ملزمة بدفع الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء السعوديين ومن في حكمهم مع إعفاء حصة أخرى من الزكاة مثل الأوقاف والشركاء الأجانب، وقد تكون ملزمة في نفس الوقت بدفع ضريبة دخل بدلاً من الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء الأجانب الذين يشاركون في ملكية الشركات السعودية. ونظراً للطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة بالمقارنة مع

بقية مصروفات الشركة، فإنه قد يكون للملاك في الشركات المختلطة الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة، إما وفقاً لنظام أو لائحة أو اتفاقات مكتوبة أو أعراف تجارية في إطار ما تسمح به الأنظمة (ويقصد بالتراجع، على سبيل المثال، تحميل حصة الملكية للملاك السعوديين بمصروف الزكاة، وتحميل حصة الملكية للملاك الأجانب بمصروف الضريبة). إن مثل هذا التراجع يعالج في حقوق الملكية (أي عند تخصيص الأرباح والخسائر لكل شريحة من شرائح الملاك الذين كانت ملكيتهم سبباً لفرض الزكاة أو الضريبة)، ولا يؤثر في إثبات الشركة لمصروف الزكاة والضريبة للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة وفقاً للأنظمة ذات العلاقة، ووفقاً لمتطلبات المعايير الخاصة بهما[١].

٧. تعرض الشركة كيفية تأثير الزكاة والضريبة على حقوق الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو تفصح عن ذلك في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وذلك وفقاً للاتفاق بين الملاك بشأن التراجع في تحمل مصروف الزكاة والضريبة.

٨. تفصح الشركة عن نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وذلك وفقاً للاتفاق بين الملاك بشأن التراجع في تحمل مصروف الزكاة والضريبة.

٩. يجب أن يطبق هذا الرأي بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقاً لوضع المنشأة) اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

---

[١] ليس في نظام الشركات تعريف محدد لصافي الربح أو كيفية الوصول إليه. إلا أنه ورد في ذلك النظام إشارات إلى أن القوائم المالية تعد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (انظر المواد ٣٥، ١٨٥، ١٩٩)، مما يمكن أن يفهم منه أن صافي الربح الوارد في النظام هو الربح المحسوب وفقاً لمعايير المحاسبة. أما فيما يتعلق بكيفية تقاسم الربح أو الخسارة ومدى تأثير الزكاة أو الضريبة عليه، فإن النظام قد أعطى مرونة للشركاء في تقاسم الربح وذلك حسبما نصت عليه المادة الحادية عشرة منه "يكون نصيب الشريك في الأرباح أو في الخسائر بحسب نسبة حصته في رأس المال، ومع ذلك يجوز في عقد تأسيس الشركة الاتفاق على تفاوت نسب الشركاء وفق ما تقضي به الضوابط الشرعية"، وحسبما نصت عليه المادة الثالثة والستون بعد المائة "ترتب الحصص حقوقاً متساوية في الأرباح الصافية وفي فائض التصفية، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على غير ذلك". وتطبيقا للمبدأ الشرعي العام المتعلق بزكاة الخلطة، فإنه يجوز للشركاء التراجع فيما بينهم استنادا إلى نص المبدأ الشرعي "...، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بينهما بالسوية".

مثال (١) توضيح العرض أو الإفصاح في حال تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (هذا المثال استرشادي ولا يعد جزءاً من الرأي):

فيما يلي مثال توضيحي لكيفية العرض أو الإفصاح عن أثر الزكاة والضريبة على نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة، في حال الاتفاق على ذلك، وبما لا يخل بتطبيق المبادئ المحاسبية بالشكل الصحيح.

(ينطبق المثال بنفس الأسلوب في حال كانت الشركة معفاة من الزكاة على حصة ملكية مؤسسة أوقاف فيها)

الافتراضات (أرقام افتراضية للتوضيح): رأس المال ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، شراكة بنسبة ٥٠/٥٠، ربح السنة قبل الزكاة والضريبة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال، الزكاة على حصة ملكية السعودي ٨٠,٠٠٠ ريال، الضريبة على حصة ملكية غير السعودي ١٠٠,٠٠٠ ريال، وسيتم تجنيب احتياطي بنسبة ١٠% من صافي الربح، وتوزيع أرباح بنسبة ٥% من رأس المال:

أولاً: العرض في قائمة الدخل:

الربح قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠,٠٠٠
يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (١)	(١٨٠,٠٠٠)	
صافي الربح أو الخسارة		٨٢٠,٠٠٠

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي	السعوديين	الأجانب
الربح قبل الزكاة والضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
الزكاة	(٨٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)	
الضريبة	(١٠٠,٠٠٠)		(١٠٠,٠٠٠)
الربح بعد الزكاة والضريبة	٨٢٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠

ثانياً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يتم تصنيف عناصر حقوق الملكية في مجموعتين بحسب الوضع الزكوي أو الضريبي للمساهمين، ويتم قيد ما يتعلق بصافي الربح أو الخسارة والاحتياطيات والتوزيعات الخاصة بكل مجموعة في الجزء الخاص بها من هذه القائمة. وفيما يلي مثال لكيفية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية لشركة مختلطة (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية، وقد يتم بدلا من ذلك عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإجمالي، والإفصاح بنفس الأسلوب الوارد في المثال، أو بأسلوب آخر ملائم لظروف الشركة عن تفاصيل حقوق كل مجموعة من المساهمين في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بدلاً من عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية).

	رأس المال	الدخل قبل الزكاة والضريبة			الزكاة والضريبة		صافي الربح أو الخسارة			الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠% من صافي الربح المخصص لكل شريحة من شرائح الملاك)			الأرباح المبقاة		
		الإجمالي	نصيب السعوديين	نصيب الأجانب	المحمل على السعوديين	المحمل على الأجانب	الإجمالي	نصيب السعوديين	نصيب الأجانب	الإجمالي	حصة السعوديين	حصة الأجانب	الإجمالي	حصة السعوديين	حصة الأجانب
الرصيد ١/١/×٢٠١	١٠٠٠٠٠٠٠									٠	٠	٠	٠	٠	٠
الدخل قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٣٨٠٠٠	٣٧٨٠٠٠	٣٦٠٠٠٠
توزيعات الأرباح													(٥٠٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)
عناصر أخرى															
الرصيد ٣١/١٢/×٢٠١	١٠٠٠٠٠٠٠									٨٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٣٨٠٠٠	١٢٨٠٠٠	١١٠٠٠٠

مثال (٢) توضيح العرض والإفصاح في حال عدم تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (أي تقاسم صافي الربح بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم):

نفس افتراضات المثال رقم (١)، إلا أنه في هذا المثال اتفق الملاك على تقاسم صافي الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم.

أولا: العرض في قائمة الدخل:

الربح قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠,٠٠٠
يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (١)	(١٨٠,٠٠٠)	
صافي الربح أو الخسارة		٨٢٠,٠٠٠

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي
الربح قبل الزكاة والضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠
الزكاة	(٨٠,٠٠٠)
الضريبة	(١٠٠,٠٠٠)
الربح بعد الزكاة والضريبة	٨٢٠٠٠٠

ثانيا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

لا يختلف عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في هذه الحالة عن عرضها في حال كون الشركة خاضعة للزكاة فقط أو الضريبة فقط، حيث لا يوجد تراجع بين الشركاء في تحمل الزكاة أو الضريبة. ولذلك ستظهر تلك القائمة بالشكل الآتي (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية):

	رأس المال	الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠% من صافي الربح)	الأرباح المبقاة
الرصيد ٢٠١٥/١/١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٠	٠
صافي الربح أو الخسارة		٨٢,٠٠٠	٧٣٨,٠٠٠
توزيعات الأرباح			(٥٠٠,٠٠٠)
عناصر أخرى...			
الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٢,٠٠٠	٢٣٨,٠٠٠

استفسار حول المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تستثمر فيها

١٤٣٦/٧/٩هـ ٢٠١٥/٤/٢٨م

الاستفسار:

يتم إثبات الوقف لدى المحكمة بموجب صك وقفية تحت إدارة ناظر أو مجلس نظارة للوقف. وقد يكتفى بذلك، وبالتالي تنطبق عليه المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. إلا أنه نظرا لأن الوقف له شخصية معنوية مستقلة فيسمح له بالحصول على سجلات تجارية يستثمر من خلالها بعض أمواله بتملك أسهم محددة أو حصة مسيطرة في شركات (أو تملك كامل لشركة من خلال صكين وقفيين أو أكثر لنفس الواقف) أو تأسيس مؤسسات فردية بما يسمح له بالدخول في مختلف الأنشطة التجارية. فما هي المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تمتلكها أو تمتلك جزءا منها؟

الاجابة:

اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بمفهوم الوحدة المحاسبية انطلاقا من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات عن الموارد الاقتصادية (الأصول) لمنشأة محددة ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) وكذلك لتقييم أداءها بما في ذلك مقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. وفي هذا الصدد اعتبر البيان المنشأة "وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها" (الفقرة ٢٦٧).

وحيث أن للوقف شخصية اعتبارية معرفة بالصك في حين أن المنشاة المستثمر فيها (سواء كانت شركة أو مؤسسة فردية) لها أيضا صفة اعتبارية ولها أصولها وعليها التزاماتها، وبناء على ما يترتب على مفهوم الوحدة المحاسبية (وحدة التقرير المالي)، فإن السجلات المحاسبية للشركات أو المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف وكذلك قوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الشركات والمؤسسات وليست سجلات المالك سواء كان وقفا أو شركاء أو مساهمين أفراد أو شركات أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ولا يختلف في هذا كون المنشأة المستثمر فيها شركة أو مؤسسة حيث يؤكد بيان المفاهيم ذلك من أن "مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية - على حد سواء ... و حتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر - ومن وجهة نظر المحاسبة المالية - أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ..." (الفقرة ٢٦٨).

وتاسيسا على ما سبق فيجب التفريق بين الوحدة المحاسبية للوقف كشخصية اعتبارية بصفته مستثمرا وبين الوحدة أو الوحدات المحاسبية المستثمر فيها والتي يلزم اعداد قوائم مالية لها بموجب متطلبات نظامية أو حاجة لجهات خارجية.

اما عن المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق، فلقد تناولت الفقرة ١٠٥ من بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشات غير الهادفة للربح خصائص تتمتع بها تلك المنشآت (وهي تلقى تبرعات بشكل جوهري، ووجود أهداف تطوعيه خيريه أو اجتماعيه لا تتعلق بتحقيق أرباح، وعدم وجود ملكيه محددة قابله للتصرف فيها من قبل مالك معين)، بل قد نصت على أن هذه الخصائص تستبعد من نطاق البيان المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح.
وبناء عليه، فيتم اعتبار الوقف وحدة محاسبية تنطبق عليها المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في حين تنطبق المعايير المحاسبية للمنشآت الهادفة للربح على المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف والشركات المستثمر فيها أو يمتلك حصصا فيها. وعند وجود متطلبات نظامية أو حاجة أطراف خارجية لإعداد قوائم مالية للوقف ككل فيتم إعداد تقارير مالية موحدة تشمل هذه المؤسسات والشركات وفقا للمعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح باعتبار أن الوقف في النهاية لا يهدف للربح.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول استخدام خيار "التكلفة المفترضة - deemed cost" عند التحول إلى المعايير الدولية.

خلال الفترة التي تلت اعتماد الهيئة لمعيار التقرير المالي رقم (١) تبين للجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من خلال الاستفسارات التي وردتها حول استخدام الشركات لخيار "**التكلفة المفترضة - deemed cost**" أن استخدام الشركات لهذا الخيار بدون توضيح للهدف من وجوده قد يؤدي إلى ممارسات تؤثر على عدالة القوائم المالية.

ومن أمثلة الممارسات التي قد تحدث أن يتم تطبيق هذا الخيار على عقارات استثمارية من جملة عقارات استثمارية أخرى لها نفس الخصائص وذلك بهدف إعادة تقويم بعضها دون الآخر من غير مبرر واضح لهذا الاختيار. ومن ذلك أيضاً تطبيق هذا الخيار لغرض استخدام فروق إعادة التقويم في تعزيز رصيد الأرباح المبقاة عند التحول. ومنها أيضاً إعادة تقويم الأصول عند التحول باستخدام خدمات موظفي الشركة الداخليين، خلافاً لما أوجبته الهيئة عند اعتمادها لمعايير المحاسبة رقم ١٦ ورقم ٣٨ ورقم ٤٠ فيما يتعلق باستخدام خدمات خبير تثمين مستقل.

ورأت اللجنة أن الممارسات المشار إليها أعلاه قد تتعارض مع أهداف المعايير، حيث تهدف معايير المحاسبة والتقرير المالي إلى توفير عرض عادل للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها. وهذا العرض لكي يكون عادلاً فإنه يجب أن يتصف بالمصداقية والحيادية. وعليه فإن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين توضح ما يلي:

١. ينبغي النظر إلى خيار استخدام القيمة العادلة عند التحول إلى المعايير الدولية واعتبارها التكلفة المفترضة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أنه حل لمشكلة "وليس خيار قياس بديل". فوفقاً لأسس الاستنتاجات التي كونت المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١، فإن المجلس الدولي بنى السماح باستخدام القيمة العادلة باعتبارها "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أساس عدم وجود معلومات التكلفة لدى المنشأة، أو على أساس التكاليف والمجهودات العالية لجمع هذه المعلومات المفقودة أو تقديرها (الفقرة BC41).

   وإن كان المجلس الدولي قد صرح في أسس الاستنتاجات بأنه ليس على الشركة إثبات عدم قدرتها على الوصول إلى تكلفة أصل ما من غير الحاجة لبذل تكاليف ومجهودات عالية (الفقرة BC42)، فإنه قد صرح في أساس الاستنتاجات (الفقرة BC47) إلى أن الهدف هو توفير حل بتكلفة معقولة لمشكلة فريدة تتمثل في التحول إلى المعايير الدولية. وعليه فإنه يفهم من المعيار أن الفكرة الأساسية وراء استخدام خيار "التكلفة المفترضة" تتمثل في تطبيق هذا الخيار عندما لا تكون معلومات التكلفة متوفرة، أو أن توفيرها يتطلب تكلفة وجهوداً عالية. ووفقاً لأهداف المعيار، فإن هذا الخيار يتفق مع الهدف الرابع للمعيار وهو توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.

   وعليه فإن قرار المنشأة باستخدام خيار "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة يجب أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

   أ- يستخدم هذا الخيار فقط في حالة عدم توفر معلومات التكلفة عن ذلك البند وقت التحول إلى المعايير الدولية.

   ب- لا يجوز استخدام هذا الخيار على بند واحد من البنود المكونة لفئة من العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة، لا تتوفر له معلومات التكلفة (بدون جهود عالية لتوفيرها) إذا كانت معلومات التكلفة لا تتوفر أيضاً لبنود أخرى من تلك الفئة (بدون جهود عالية لتوفيرها).

٢. إن ما سبق اعتماده من اشتراط استخدام خدمات خبير تثمين مستقل لأغراض استخدام نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (معيار المحاسبة رقم ١٦) أو استخدام نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (معيار المحاسبة رقم ٤٠) يسري على تحديد القيمة العادلة سواء كان ذلك وقت التحول إلى المعايير الدولية أم بعده. وبمعنى آخر فإنه يجب على المنشأة استخدام خدمات خبير تثمين مستقل سواء كان ذلك لتحديد القيمة العادلة كبديل للتكلفة عند التحول (التكلفة المفترضة) أو لتطبيق نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ١٦) أو لتطبيق نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ٤٠).

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول كيفية التعامل مع العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المستهلكة دفتريا وليس لها قيمة متبقية ولا تزال تستخدم عند التحول إلى المعايير الدولية.

ورد للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين عدد من الاستفسارات حول المعالجة المحاسبية المناسبة عند التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بالتعامل مع الأصول الثابتة التي لم تحتسب لها قيمة متبقية وقد استهلكت بالكامل في تاريخ التحول ولا تزال تعمل بشكل فعال. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة على هذه الاستفسارات كما يلي:

من المبادئ العامة للمحاسبة عن الأصول القابلة للاستهلاك أن يتم توزيع تكلفتها القابلة للاستهلاك على عمرها الإنتاجي (أي استهلاكها) أخذاً في الحسبان عمرها الإنتاجي والقيمة المتبقية. وتقر معايير المحاسبة السعودية والدولية بأنه في الواقع العملي لا تؤخذ القيمة المتبقية عادة في الحسبان لأغراض احتساب الاستهلاك. فعلى سبيل المثال تشير الدراسة المرفقة بمعيار المحاسبة السعودي "الأصول الثابتة" إلى أن القيمة المقدرة للأصل كخردة "تتعرض للكثير من مشاكل تقديرها بسبب ما يحيط بالمستقبل من ظروف عدم التأكد من متغيرات كثيرة. ومن الناحية العملية فإنه بسبب مشاكل التقدير التي تكتنف الوصول إلى تقدير للقيمة خردة بالإضافة إلى ضآلة الأهمية النسبية لها فإن الكثير من المنشآت غالباً ما تفترض عدم وجود قيمة خردة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي". ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" في الفقرة رقم ٥٣ إلى أنه "في الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل – غالباً – غير مهمة، وبناءً عليه غير ذات أهمية نسبية عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك". وإضافة لذلك، فإن أدبيات المحاسبة المعتبرة مثل كتب المحاسبة المشهورة تقر بأنه في الواقع العملي لا يوضع تقدير للقيمة المتبقية بناءً على عدم أهميتها النسبية أو صعوبة قياسها.

وفي ظل عدم اشتراط المعيار السعودي بشكل صريح أن تقوم الشركات بشكل دوري بإعادة النظر في طريقة الاستهلاك، أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك (أي العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية إن وجدت) فإن ذلك قد ينتج عنه وجود أصول تعمل بشكل فعال مع أنها مستهلكة بالكامل.

وحيث إن التطبيقات الحالية للشركات، والمتمثلة في عدم احتساب قيمة متبقية للأصول الثابتة، كانت مبنية على خلفيات مهنية معتبرة وعلى أعراف سائدة أوجدت فهماً عاماً بعدم تقدير قيمة متبقية للأصول، وحيث إن المعايير السعودية لم تكن تشترط بشكل صريح إعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك فإن اللجنة ترى أن ما كان يتم قبل التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بعدم تقدير القيمة المتبقية للأصول الثابتة يدخل في نطاق السياسات المحاسبية المقبولة؛ وما ينتج عنه من آثار يعد من ضمن التقديرات المحاسبية.

وعند التحول إلى المعايير الدولية فإن المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" ينص في الفقرة رقم ١٤ على أنه "يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام – لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة".

وعليه فإنه لا يجوز للشركات عند التحول إلى المعايير الدولية تعديل المبلغ الدفتري للأصول التي كانت تستهلك وفقاً للمعايير السعودية حتى لو وصل ذلك المبلغ إلى الصفر، مالم يكن هناك خطأ واضح في تقدير العمر الإنتاجي لتلك الأصول.

وفي حال الأصول التي لايزال لها مبلغ دفتري ذو أهمية عند التحول إلى المعايير الدولية، فإنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" المعتمد من الهيئة، وذلك بما يقتضيه من مراجعة لطريقة الاستهلاك ومراجعة لتقدير العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك، والتعامل مع آثار أي تغيرات في تلك العوامل على أنها تغيرات في التقديرات وإثباتها بشكل مستقبلي وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" اعتباراً من تاريخ أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين عدد من الاستفسارات حول ما إذا كانت عملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة بغرض استهلاكها وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) تعد تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة، أو تصحيحاً لأخطاء محاسبية، أو أنها تغير في التقديرات. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة عن هذه الاستفسارات كما يلي:

لا توجد إرشادات واضحة في المعايير الدولية عن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسة لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية. ولم تتوفر أيضاً معلومات كاملة عن تجارب الدول الأخرى خلال التحول إلى المعايير الدولية، وقد وجدت اللجنة أن مثل هذا الموضوع كان محل نقاش في كندا ولكن لم يتم التوصل إلى رأي بشأنه. وقد اطلعت اللجنة على بعض تقارير الشركات الكندية عند التحول إلى المعايير الدولية، ووجدت أنها قد تعاملت مع هذا الموضوع على أنه سياسة محاسبية تستلزم التغيير بأثر رجعي تأسيساً على أن المعايير الكندية لم تكن تتضمن نفس متطلبات المعايير الدولية. وعلى عكس ذلك أفاد عدد ممن شاركوا في عمليات تحول الشركات البريطانية إلى المعايير الدولية بأنه تم التعامل مع هذا الموضوع على أنه تغير في التقديرات يعالج بأثر مستقبلي. وعبر عدد من المهنيين عن وجهة نظرهم حيال هذا الموضوع، حيث يرون أن متطلبات المعايير الدولية بهذا الخصوص تختلف عن الممارسات المطبقة محلياً مما يستلزم معالجة الأثر الناتج عن تطبيقها بأثر رجعي.

وبدراسة المتطلبات المتعلقة بتحديد مفردات الأصول بغرض تقدير أعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية ومن ثم تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب وفقاً لمعيار الأصول الثابتة الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، فقد ظهر أن تلك المتطلبات لا تختلف جوهرياً عن المعايير الدولية، وبخاصة أن الدراسة المرفقة بالمعيار السعودي تضمنت عبارة مشابهة لعبارة المعيار الدولي فيما يختص باستهلاك الأجزاء الرئيسة للأصل وفقاً للأعمار الإنتاجية لتلك الأجزاء. ومما تجدر الإشارة إليه أن دراسات المعايير السعودية تعد جزءًا من المعيار، حيث تنص المعايير السعودية في فقرة مستقلة على أنه يجب أن "تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة به...".

وعلاوة على ذلك، فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك وتقديرات الأعمار الإنتاجية والقيم المتبقية للأصول، والمتطلبات الخاصة بفصل المكونات الرئيسة للأصول التي لها أعمار إنتاجية مختلفة وطرق استهلاك مختلفة، جاءت في سياق الحديث عن الاستهلاك، ومن ثم تعد وسيلة لتحسين آلية التقدير. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨) فإن ما يعد تغيراً في السياسة المحاسبية هو التغير في أساس القياس. وعملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة لا يعد تغييراً في أساس القياس الذي يمثل تكلفة اقتنائها، وإنما هو في حقيقته وسيلة لتحديد أفضل لوحدة المحاسبة بغرض استهلاك تلك المكونات بشكل أفضل بما يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة فيها.

ولذلك فإن الشركة عندما تعيد النظر في سجل الأصول الثابتة خلال عملية التحول إلى المعايير الدولية فإنها قد تغير من توقعاتها السابقة للأعمار الإنتاجية وللقيم المتبقية، بما في ذلك قراراتها بشأن طرق الاستهلاك المناسبة وقراراتها بشأن تجميع مفردات الأصول أو فصلها بغرض تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب. وقد تكتشف أخطاءً في قراراتها السابقة وفقاً لتعريف الأخطاء المحاسبية في المعايير.

وفيما يتعلق بفصل المكونات الرئيسة لأصل واحد لأغراض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، فإن عملية فصل المكونات الرئيسة للأصل وتحديد وحدة المحاسبة تعد مسألة اجتهادية من قبل الإدارة وفقاً للفقرة رقم (٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، ومن ثم فهي في إطار تحسين التقديرات مثلها مثل تغيير طريقة الاستهلاك التي يقرر معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بأنه يجب أن يتم التعامل معها على أنها تغير في التقدير وليس تغييراً في السياسة المحاسبية. وإضافة إلى ذلك، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) في فقرته رقم (٣٥) يقرر أنه في حالة صعوبة التمييز بين ما يعد تغيراً في التقديرات وما يعد تغيراً في السياسات المحاسبية فإنه يجب معاملة التغيير على أنه تغير في التقديرات.

وترى اللجنة أن التغييرات الناتجة عن إعادة نظر الشركات في سجل أصولها الثابتة كجزء من إجراءاتها للتحول إلى المعايير الدولية ينبغي أن تصنف على أنها إما تغيراً في التقديرات (على سبيل المثال تغيراً في توقعات الأعمار الإنتاجية أو طرق الاستهلاك أو تفصيلاً أكثر لمكونات أصول متجانسة كانت تعد جزء لا يتجزأ من عنصر كان يعد أصلاً منفرداً لغرض الاستهلاك، كما هو الحال في مصنع يتكون من عدة مكائن تعمل مع بعضها)، وإما أن تكون تصحيحاً لأخطاء متراكمة سابقة (على سبيل المثال تجميعاً لأصول غير متماثلة تختلف بشكل جوهري في أعمارها الإنتاجية وفي نمط استهلاكها مثل تجميع مبنى مع الأجهزة الكهربائية فيه، أو استخدام معدلات استهلاك خاطئة مثل استخدام المعدلات الزكوية أو الضريبية لغرض حساب الاستهلاك لغرض إعداد القوائم المالية والذي لا يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل).

وعليه فقد خلصت اللجنة إلى أنه يجب على الشركة أن تمارس الاجتهاد المهني في تمييز نتائج مراجعتها لسجل أصولها الثابتة بين ما يعد تغيراً في التقدير، وما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة. وتتم المحاسبة عما يعد تغيراً في التقدير بأثر مستقبلي؛ وتتم المحاسبة عما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة بأثر رجعي.

وترى اللجنة أن الإجراء الأمثل في حال كان التغير تصحيحاً لأخطاء محاسبية هو أن يتم تطبيق التصحيح على القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير السعودية للفترة التي تسبق مباشرة التحول إلى المعايير الدولية. ولكن بالنظر إلى مقارنة منفعة مثل هذا التطبيق مع تكلفته، وحيث إن الشركات السعودية بشكل عام لم تكن تتبع التطبيق الأمثل فيما يتعلق بوحدة المحاسبة لغرض تطبيق الاستهلاك عن طريق فصل المكونات وفقاً لإرشادات دراسة المعيار السعودي، ولأغراض التحول إلى المعايير الدولية، فإن آثار مثل هذا التصحيح يمكن معالجتها ضمن التعديلات الأخرى الناتجة عن التحول مع إفصاح منفصل يبين الأثر على القوائم المالية فيما لو أن ذلك التصحيح قد تم قبل التحول إلى المعايير الدولية.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن
إطار التقرير المناسب للجهات الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح

ورد للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين عدد من الاستفسارات بشأن إطار التقرير المناسب للجهات الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح المستقلة التي تنشئها الدولة.

وبعرض تلك الاستفسارات على لجنة معايير المحاسبة في الهيئة، أفادت بما يلي:

الإلزام بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية خاص بالمنشآت الهادفة للربح التي تعد قوائم مالية لغرض عام وفقاً لمتطلبات نظامية عامة (أي نظام الشركات ونظام هيئة السوق المالية) أو وفقاً لقرار المنشأة بإصدار قوائم مالية ذات غرض عام (مثل المؤسسات الفردية).

أما بالنسبة للمنشآت غير الملزمة بنظام لإصدار قوائم مالية ذات غرض عام فإن نظامها أو التنظيم الخاص بها أو المرخّص لها عادة ما ينص على إطار التقرير المالي أو السياسات المحاسبية الواجب استخدامها، بما يتلاءم مع الأهداف المرجوة من هذه المنشآت، وفي ضوء ما إذا كانت تلك المنشآت جزءًا من النظام الحكومي أو أنها منشآت مستقلة غير هادفة للربح.

وإذا تم تكييف المنشأة على أنها منشأة مستقلة غير هادفة للربح، فإن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين سبق أن أصدرت مجموعة من معايير المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، وقررت أنه يجب على المنشآت التي تختار تطبيق هذه المعايير أن تطبق أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد في المملكة العربية السعودية فيما لم تعالجه المعايير الصادرة عن الهيئة. ولا يوجد حتى تاريخه معايير دولية خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح. وإذا نص نظام المنشأة غير الهادفة للربح أو أساس الإعداد المتبع على أن قوائمها المالية تعد وفقاً للمعايير المتعارف عليها في المملكة، فإن المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح الصادرة عن الهيئة بالإضافة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد في المملكة تعد هي المعايير المتعارف عليها في المملكة لإعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

أما إذا تم تكييف المنشأة على أنها جزء من النظام المالي الحكومي، فيرجى الإحاطة بأن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ليس لديها إطار معتمد للتقرير المالي للجهات الحكومية، حيث تخضع تلك الجهات للتعليمات الصادرة من وزارة المالية والجهات الأخرى ذات العلاقة بالرقابة على أنشطة الأجهزة الحكومية.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية قياس مكافأة نهاية الخدمة عندما تكون المنشأة الصغيرة أو المتوسطة غير قادرة على استخدام طريقة وحدة الإضافة المتوقعة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما

التاريخ: ١٤٤١/٦/٥هـ ٢٠١٩/١٢/٣٠م

وردت عدة استفسارات بشأن ما إذا كان تطبيق جميع التبسيطات التي يعرضها القسم رقم ٢٨ "منافع الموظفين" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (الفقرة ٢٨. ١٩) لحساب التزام مكافأة نهاية الخدمة في نهاية الفترة التي يعد عنها التقرير، والمصروف المتعلق بها للفترة ينتج عنها أن يكون الالتزام هو عبارة عن الاستحقاق غير المخصوم لمكافأة نهاية الخدمة المقررة وفقاً لنظام العمل، أي كما لو أن جميع الموظفين سيتركون الخدمة في نهاية الفترة التي يعد عنها التقرير. ونص الفقرة كما يلي:

١٩.٢٨ عندما لا تكون المنشأة قادرة، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على استخدام طريقة وحدة الإضافة المتوقعة لقياس الواجب الذي عليها والتكلفة التي تتحملها بموجب البرامج ذات المنافع المحددة، فيُسمح لها باتباع إجراءات التبسيط الآتية عند قياس الواجب الذي عليها من المنافع المحددة فيما يتعلق بالموظفين الحاليين:

(أ) تجاهل الزيادات المستقبلية المُقدرة للرواتب (أي افتراض أن تستمر الرواتب الحالية حتى يتوقع أن يبدأ الموظفون الحاليون في استلام منافع ما بعد انتهاء التوظيف)،

(ب) تجاهل الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين (أي افتراض إقفال الخطة على الموظفين الحاليين بالإضافة إلى أي موظفين جدد)،

(ج) تجاهل معدل الوفيات المحتمل أثناء الخدمة للموظفين الحاليين بين تاريخ التقرير والتاريخ الذي يُتوقع فيه أن يبدأ الموظفون في الحصول على منافع ما بعد انتهاء التوظيف (أي افتراض أن جميع الموظفين الحاليين سوف يحصلون على منافع ما بعد انتهاء الخدمة). ومع ذلك، يظل من اللازم أن يؤخذ في الحسبان معدل الوفيات بعد الخدمة (أي متوسط العمر المتوقع).

يجب على المنشأة التي تستفيد من إجراءات تبسيط القياس المذكور أعلاه أن تضمِّن - مع ذلك - كلاً من المنافع المُكتسبة وغير المُكتسبة عند قياس واجبها المتعلق بالمنافع المحددة.

ونظراً لما يكتنف تطبيق الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة أعلاه من غموض وبخاصة في حالة مكافأة نهاية الخدمة التي تدفع في شكل مبلغ واحد فور ترك الخدمة (كما هو الحال وفقاً لنظام العمل في المملكة)، فقد تم التواصل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لاستيضاح هذه الفقرة. إلا أن المجلس قرر أن يجعل موضوع هذه الفقرة محلاً للنقاش في عملية التحديث القادم للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ولغرض التطبيق المتسق لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة، فقد قررت لجنة معايير المحاسبة في الهيئة إصدار توضيح لكيفية تطبيق الفقرة المشار إليها أعلاه في المملكة إلى حين بت المجلس الدولي في ذلك الموضوع من خلال المراجعة التي سيجريها العام القادم على المعيار.

وعليه فإن لجنة معايير المحاسبة ترى ما يلي:

أولاً: أن التبسيطات المتاحة في المعيار ليست خياراً للتطبيق، وإنما ترتبط بمدى وجود تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وعليه يجب على المنشأة مراجعة المتطلبات المتعلقة بإعفاء التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما الواردة في القسم الثاني من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، والتي تنص على وجوب النظر في الكيفية التي يمكن أن تتأثر بها القرارات الاقتصادية لمن يتوقع أن يقوموا باستخدام القوائم المالية بسبب عدم حصولهم على المعلومات، وما إذا كانت التكلفة الإضافية أو الجهد الإضافي لتطبيق متطلب معين في المعايير يتجاوز بشكل كبير المنافع التي سيحصل عليها من يتوقع أن يقوموا باستخدام القوائم المالية في حال حصولهم على تلك المعلومات.

ثانياً: أن النظر في مدى وجود تكلفة أو جهد لا مبرر لهما يرتبط بكل تبسيط على حدة، بحيث يمكن أن ينطبق على واحد من التبسيطات الواردة في المعيار، ولا ينطبق على تبسيط آخر. فعلى سبيل المثال قد تواجه المنشأة الصغيرة والمتوسطة تكلفة أو جهداً لا مبرر لهما في الحصول على معلومات إحصائية عن معدل الوفيات المحتمل أثناء الخدمة، ولكنها قد لا تواجه نفس التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما في تقدير الزيادات المستقبلية المقدرة في الرواتب أو في تقدير الخدمة المستقبلية للموظفين سواء وفقاً لعقودهم أو لتوقعاتها المعقولة بشأن معدل دوران الموظفين.

ثالثاً: أن المقصود بتجاهل الخدمة المستقبلية للموظفين الوارد في الفقرة ٢٨. ١٩(ب) في حال وجود تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لتقدير الخدمة المستقبلية للموظفين يعني تجاهل الخدمة بين نهاية الفترة المالية التي يعد عنها التقرير وبين استحقاق الموظف للمكافأة عند تركه للخدمة. ونظراً لأن المكافأة تستحق فور ترك الموظف للخدمة وفقاً لمتطلبات نظام العمل في المملكة، فإنه يجوز للمنشأة قياس الواجب الذي عليها والتكلفة التي تتحملها بموجب النظام وفقاً للمبلغ غير المخصوم لاستحقاق الموظف كما هو في نهاية التقرير، وذلك عندما يكتنف تقدير الخدمة المستقبلية للموظفين تكلفة أو جهد لا مبرر لهما وفقاً لمتطلبات تقويم تطبيق هذا الإعفاء الواردة في القسم الثاني من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

رابعاً: يتم تطبيق هذا التوضيح بأثر مستقبلي على القوائم المالية التي يتم إعدادها بعد تاريخ هذا التوضيح. وفي حال صدور نسخة محدثة من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تشتمل على توضيح لتطبيق الفقرة رقم (٢٨. ١٩)، فيجب تطبيق متطلبات التحول إلى تلك النسخة وفقاً لما سيقرره المجلس الدولي وما تعتمده الهيئة مستقبلاً.

توضيح من مجلس معايير المحاسبة حول كيفية معالجة تكاليف الإدراج في السوق المالية عندما يصاحب الإدراج بيع جزء من حصة المؤسسين للعموم

التاريخ: ١٤٤٤/٠٩/٠١هـ، ٢٠٢٣/٠٣/٢٣م

ورد للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين عدد من الاستفسارات بشأن معالجة تكاليف الإدراج في السوق المالية عندما يصاحب الإدراج بيع جزء من حصة المؤسسين للعموم دون إصدار أسهم جديدة، وعندما تتضمن نشرة الإصدار موافقة المساهمين البائعين على تحمل تكاليف البيع والإدراج.

وبعرض تلك الاستفسارات على مجلس معايير المحاسبة في الهيئة أجاب بما يلي:

من وجهة نظر محاسبية، تتضمن معاملة إدراج أسهم الشركة في السوق المالية التي يصاحبها قيام عدد من مؤسسي الشركة ببيع جزء من حصتهم للعموم دون إصدار أسهم جديدة على معاملتين مستقلتين هما:

١. بيع المساهمين الحاليين لجزء من حصتهم في الشركة من خلال الطرح للعموم.
٢. إدراج أسهم الشركة في السوق المالية.

المعاملة الأولى: بيع المساهمين الحاليين لجزء من حصتهم في الشركة للعموم:

يرى المجلس أنه بالرغم من أن قرار بيع المساهم لحصته أو جزء منها للعموم هو قرار للمساهم وليس للشركة من حيث الجوهر، فإن المعالجة المحاسبية لتكاليف المعاملة تعتمد على طبيعة القرارات المتخذة بشأن هذه المعاملة، وذلك كما يلي:

- في الحالة التي يقرر فيها عدد من المساهمين بيع جزء من حصتهم في الشركة من خلال الطرح للعموم، مع موافقتهم على تحمل التكاليف المتعلقة بالبيع، فإن المعاملة تعد معاملة خارج حسابات الشركة، حيث يعد قرار البيع في جوهره قراراً خاصاً بالمساهم البائع سواء باع أسهمه بشكل مباشر لمساهم آخر أو باعها من خلال الطرح للعموم. ومن ثم فإن أي تكاليف لتلك المعاملة لا تدخل ضمن حسابات الشركة، حيث لا يتم إثباتها ضمن مصروفات الشركة، ولا يتم حسمها من حقوق الملكية. وتثبت الشركة أي تكاليف مدفوعة بالنيابة عن المساهمين البائعين على أنها مبالغ مستحقة من المساهمين البائعين، ويمكن تسويتها بعدة طرق، قد يكون من بينها على سبيل المثال، دفع المساهمين المبلغ المستحق عليهم نقداً للشركة، أو حسمه من إجمالي متحصلات البيع.
- في الحالة التي لا يوافق فيها المساهمون البائعون على تحمل تكاليف المعاملة، فإن مضي الشركة في عملية الطرح للعموم يجعل قرار الطرح قراراً للشركة في جوهره، ومن ثم فإن تكاليف المعاملة التي تتحملها الشركة تعد تكاليف يمكن تجنبها فيما لو لم تقرر الشركة المضي في عملية الطرح، وتعد تلك التكاليف ضمن مصروفات الشركة التي يتم إثباتها في قائمة الربح أو الخسارة للفترة التي يتم فيها استكمال عملية الطرح، أو فور فشل عملية الطرح.

المعاملة الثانية: معاملة إدراج أسهم الشركة في السوق المالية:

يرى المجلس أن قرار إدراج أسهم الشركة في السوق المالية هو قرار للشركة من حيث الجوهر وليس قراراً لأفراد المساهمين، حيث تعود فائدته بشكل مباشر أو غير مباشر على الشركة وعلى عموم المساهمين، ويمكن للشركة تجنب تكاليفه في حال عدم اتخاذ مثل ذلك القرار، ومن ثم يجب إثبات أي تكاليف ناتجة عن الإدراج ضمن مصروفات الشركة في قائمة الربح أو الخسارة في الفترة التي يتم فيها تكبد تلك التكاليف، سواء صاحب قرار الإدراج موافقة المساهمين (أو بعضهم) على تحمل تكاليف الإدراج من أموالهم الخاصة أو لم يصاحبه.

ويرى المجلس أن موافقة المساهمين على تعويض الشركة عن تكاليف الإدراج تعد معاملة مستقلة بين المساهمين والشركة بصفتهم مساهمين، ولا تؤثر على وجوب إثبات الشركة لتكاليف الإدراج ضمن المصروفات. ومن ثم يتم إثبات أثر ذلك التعويض مباشرة في حقوق الملكية.

تحديد تكاليف البيع وتكاليف الإدراج:

يرى المجلس أن التحدي الذي يواجه الشركات عند الإدراج في السوق المالية والذي يصاحبه بيع جزء من حصة المساهمين للعموم، في حال موافقة المساهمين البائعين على تحمل تكاليف الطرح، هو في تحديد التكاليف المنسوبة للبيع من خلال الطرح والتكاليف المنسوبة للإدراج. ويرى المجلس أنه يمكن للشركات الاسترشاد بالمبدأ الوارد في الفقرة رقم ٣٨ من المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، حيث يتم تخصيص التكاليف إلى معاملة الإدراج إذا أمكن عزوها بشكل مباشر لتلك المعاملة (على سبيل المثال لا الحصر: رسوم التداول ورسوم هيئة السوق المالية)، في حين يتم تخصيص التكاليف إلى معاملة البيع إذا أمكن عزوها بشكل مباشر لتلك المعاملة (على سبيل المثال لا الحصر: مستحقات متعهد التغطية، تكاليف التقويم، وعمولات البيع). أما التكاليف المشتركة والتي لا يمكن عزوها بشكل مباشر لأي من المعاملتين (مثل تكاليف المحاسبين القانونيين، وتكاليف الدعاية، وتكاليف الاستشارات القانونية وغيرها من التكاليف التي لا يمكن عزوها بشكل مباشر لأي من المعاملتين)، فيجب تخصيصها لتلك المعاملتين باستخدام أساس مناسب.

الباب الرابع

معيار التقرير المالي على أساس التصفية:

المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح.

معيار التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح

مجلس معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

النسخة المحدثة

جمادى الأولى ١٤٤٤هـ، ديسمبر٢٠٢٢

مقدمة

يتطلب نظام الشركات إعداد قوائم مالية في نهاية كل سنة مالية للشركة[١] خلال مدة التصفية حيث تدخل الشركة بمجرد انقضائها دور التصفية، وتحتفظ بالشخصية الاعتبارية بالقدر اللازم لتصفيتها.[٢]

تبقى جمعيات الشركة قائمة خلال مدة التصفية ويقتصر دورها على ممارسة اختصاصاتها التي لا تتعارض مع اختصاصات المصفي.[٣]

تكون التصفية على عدة أوجه:

- تصفية اختيارية: وهي تصفية بموجب رغبة الشركاء أو المساهمين في عدم الاستمرار بالنشاط وتصفية الشركة قبل المدة المحددة لها. ويصدر قرار التصفية الاختيارية من الشركاء أو الجمعية العامة. وفي هذا الوجه، يجب التأكيد على أن أصول الشركة تكفي لسداد ديونها بنهاية مدة التصفية المقترحة وأن الشركة غير متعثرة وفقاً لنظام الإفلاس.
- تصفية إجبارية: وهي إما:
  - تصفية قضائية: وهي تصفية الشركة بموجب قرار قضائي يصدر من الجهة القضائية المختصة.[٤] وغالباً ما تكون بسبب خلاف بين الشركاء أو برفع دعوى قضائية من بعضهم لدى الجهة القضائية المختصة للمطالبة بتصفية الشركة، أو
  - تصفية بسبب انقضاء العمر القانوني للشركة، واستبعاد احتمالية تمديده، أو
  - تصفية وفق نظام الإفلاس، حيث تكون الشركة متعثرة أو مفلسة أو تجبر على التصفية من قبل الدائنين أو الجهة المختصة.[٥]

الحاجة لوضع مبادئ ومتطلبات للإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية للمنشآت التي تدخل في طور التصفية

عندما تكون المنشأة منشأة مستمرة فإنها تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة سواء بنسختها الكاملة أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بحسب ما ينطبق على المنشأة بالإضافة إلى الإصدارات المحلية الأخرى المكملة للمعايير الدولية. وعند غياب أساس الاستمرارية ودخول المنشأة في طور التصفية، فإنه لا يجوز لها إعداد قوائمها على أساس الاستمرارية -وهو الأساس الذي أعدت في ضوئه جميع المعايير الدولية. ومن ثم فإنه يجب على المنشأة أن تطبق أساساً آخر للمحاسبة. وحيث لا تتضمن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة أساساً مناسباً للمنشآت التي تدخل في طور التصفية، وللصعوبة العملية لتعديل المعايير الدولية المعتمدة بما يجعلها مناسبة لإعداد القوائم المالية التي تقدم معلومات تفيد المستخدمين في معرفة الأثر العام لتصفية المنشأة والقيمة التي سترد إليهم من استثماراتهم أو الخسارة التي سيتم توزيعها عليهم بعد اكتمال التصفية، فقد قررت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين سد هذه الفجوة وذلك من خلال إصدار معيار يتضمن مبادئ ومتطلبات للإثبات والقياس والعرض والإفصاح عندما تدخل المنشأة في طور التصفية. ومن ثم فإن هذا المعيار يعد إطاراً للتقرير المالي مستقلاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة والإصدارات المحلية الأخرى المكملة لها.

---

[١] الفقرة ٣، المادة ٢٠٩، من نظام الشركات.

[٢] الفقرة ١، المادة ٢٠٣، من نظام الشركات.

[٣] الفقرة ٣، المادة ٢٠٣، من نظام الشركات.

[٤] الفقرة ٢، المادة ٢٠٥، من نظام الشركات.

[٥] وفقاً للخطاب الوارد من معالي وزير التجارة برقم صادر (٢٠٣٢٦) وتاريخ ١٤٤٢/٧/٤هـ، والخطاب الوارد من أمين لجنة الإفلاس برقم صادر (٣٢١/٥) وتاريخ ١٤٤٢/٦/١٥هـ، الموافق ٢٠٢١/١/٢٨، فإن المنشآت التي تدخل في أحد إجراءات التصفية وفقاً لنظام الإفلاس لا يلزمها إعداد قوائم مالية لعدم خضوعها لنظام الشركات.

التعديلات على المعايير الدولية وما يدرج في وثيقة الاعتماد

تتطلب الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ١: "عرض القوائم المالية" (الفقرة ٩ من القسم رقم ٣ "عرض القوائم المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة)، الإفصاح عن الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية في حال عدم إعدادها على أساس الاستمرارية. وبعد إصدار معيار التقرير المالي على أساس التصفية، فإنه يلزم تعديل الفقرة بحيث تقرأ في سياق إعداد القوائم المالية في المملكة كما يلي: ""...وعندما لا تُعِد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، ~~فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.~~ فإن المعايير الدولية بنسختها الكاملة لم تعد منطبقة على المنشأة، ويجب عليها إعداد قوائمها المالية على أساس التصفية وفقاً لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية".

وتتطلب الفقرة رقم ٣/٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الإفصاح عن الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية في حال عدم إعدادها على أساس الاستمرارية. وبعد إصدار معيار التقرير المالي على أساس التصفية، فإنه يلزم تعديل الفقرة بحيث تقرأ في سياق إعداد القوائم المالية في المملكة كما يلي: "... وعندما لا تُعِد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، ~~فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تُعد منشأة مستمرة.~~ فإن المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لم يعد منطبقاً على المنشأة، ويجب عليها إعداد قوائمها المالية على أساس التصفية وفقاً لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية"

مبادئ التقرير المالي على أساس التصفية

هدف القوائم المالية على أساس التصفية

تهدف القوائم المالية المعدة على أساس الاستمرارية إلى توفير معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير، بحيث تفيد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، في اتخاذ القرارات التي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة. ويتم إعداد هذه القوائم المالية المعدة على أساس الاستمرارية وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة سواء بنسختها الكاملة أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بحسب ما ينطبق على المنشأة. وعند غياب أساس الاستمرارية، فإن المنشأة ستدخل في طور التصفية، ومن ثم فإن القوائم المالية سيكون هدفها توفير معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير تفيد المستخدمين في معرفة الأثر العام لتصفية المنشأة وأثرها على حقوقهم فيها. ويتم إعداد هذه القوائم المالية المعدة على أساس التصفية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

الاستمرارية وحتمية التصفية

من فرضيات إعداد قوائم مالية على أساس التصفية زوال افتراض الاستمرارية للمنشأة وحتمية تصفيتها. فالمنشآت تؤسس على فرض استمرار أعمالها وبالتالي يُفترض أنه ليس للمنشأة نية ولا حاجة لتصفيتها. وإذا ظهرت حاجة لتصفيتها فيجب تحقق بعض الشروط والأحداث التي تؤيد إلى حد كبير توجه تصفيتها. على سبيل المثال، وجود قرار من أعلى سلطة بالمنشأة بتصفيتها.

الوحدة القانونية والوحدة المحاسبية

حين تدخل المنشأة في طور التصفية، فإن اعتبار الوحدة القانونية يغلب على الوحدة المحاسبية، وذلك أن التصفية تقع على الوحدة القانونية، ومن ثم فإن المعلومات المالية الملائمة للمستفيدين تتركز على أصول والتزامات الوحدة القانونية بما فيها القيمة النقدية المتوقعة من استبعاد استثمارات تلك الوحدة القانونية. وبالإضافة إلى ذلك فغالباً ما تفقد المنشأة السيطرة ويصبح التحكم بها عن طريق جهات أخرى (على سبيل المثال، المصفي أو المحكمة). ومن ثم، لا يُعد توحيد القوائم المالية ملائماً عند تطبيق أساس التصفية.

معيار التقرير المالي على أساس التصفية: متطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو مساعدة معدي القوائم المالية للمنشآت خلال طور التصفية في إعداد قوائم مالية تحتوي على معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم المالية في معرفة الأثر العام لتصفية المنشأة وأثرها على حقوقهم فيها.

٢ وفي سبيل تحقيق هذا الهدف، يوفر هذا المعيار إرشادات عن توقيت وكيفية إعداد المنشأة لقوائمها المالية باستخدام المحاسبة على أساس التصفية وشرح لمتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٣ عندما تدخل المنشأة في طور التصفية الحتمية، وتكون تلك المنشأة ملزمة أو ترغب بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام، فإن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة والإصدارات المحلية الأخرى المكملة لها لم تعد منطبقة على تلك المنشأة. وبدلاً من ذلك ينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التي تقوم بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام بغض النظر عن طبيعتها أو شكلها النظامي أو هيكل ملكيتها باستثناء الجهات أو الهيئات الحكومية، وذلك عندما تدخل في طور التصفية الحتمية.

٤ تعد المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة من المعلومات المهمة لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت المنشأة مستمرة، أو في طور التصفية. ومن ثم فإن متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" (أو متطلبات القسم رقم ٣٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة " بحسب ما ينطبق على المنشأة) تنطبق على المنشأة التي تعد قوائمها المالية على أساس التصفية، ومن ثم تعد جزءاً مكملاً لهذا المعيار.

٥ يحدد هذا المعيار مبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية ذات الغرض العام خلال فترة التصفية.

٦ يحدد هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية للمنشآت التي تدخل في طور التصفية وتعد قوائمها المالية وفقاً لهذا المعيار.

٧ لا ينطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن توقف نشاط جزئي أو إغلاق قسم أو فرع أو مكون (تابع) في المنشأة أو عند اندماج المنشأة في منشأة أخرى، حيث إن مثل هذه الأحداث لا تمثل خروجاً عن أساس الاستمرارية.

التصفية الحتمية

٨ يجب على المنشأة إعداد القوائم المالية وفق متطلبات هذا المعيار إذا كانت التصفية حتمية.

٩ تكون التصفية حتمية عند حدوث أي مما يلي:

أ. الموافقة على قرار التصفية من الشخص أو الأشخاص المخولين بجعل القرار نافذاً، واستبعاد احتمالية حدوث أي مما يلي:

١. إيقاف تنفيذ القرار من قبل أطراف أخرى (مثلاً، أشخاص لهم حقوق المساهمين).

٢. العدول عن قرار التصفية.

ب. فرض قرار التصفية من قبل سلطات أخرى (مثلاً، التصفية الإجبارية)، واستبعاد احتمالية العدول عن قرار التصفية.

ج. انتهاء العمر القانوني للمنشأة (انقضاء الشركة بقوة النظام)، واستبعاد احتمالية تمديده.

١٠ تعني التصفية الحتمية إيقاف النشاط والبدء في إجراءات تسييل الأصول وسداد الالتزامات بما يسمح بإنهاء الوجود القانوني للمنشأة.

١١ لا يعد من قبيل التصفية الحتمية توقف الأعمال من غير إنهاء لوجود المنشأة من خلال رد أي مبالغ متبقية للملاك، وإنهاء الوجود القانوني للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد توقف المنشأة أعمالها لعدم وجود سوق مجدية لمنتجاتها أو بغرض إعادة هيكلتها وتغيير مسار أعمالها، ولكن تحتفظ المنشأة بوجودها القانوني لغرض إعادة النشاط في حال توفر سوق مجدية أو تغيير لمسار الأعمال فيها.

١٢ وبالمثل، لا يعد من قبيل التصفية الحتمية مجرد بلوغ خسائر الشركة حداً معيناً (كما هو الحال، على سبيل المثال، عندما يلزم نظام الشركات باتخاذ إجراءات معينة عند بلوغ الخسائر المتراكمة حداً معيناً وإلا اعتبرت الشركة منقضية بقوة النظام). ولكن إذا انقضت الشركة بقوة النظام بسبب عدم اتخاذ ما يلزم عند بلوغ الخسائر المتراكمة حداً معيناً، فإنه يمكن اعتبار أن الشركة دخلت في طور التصفية الحتمية.

١٣ ولا يعد أيضاً من قبيل التصفية الحتمية وجود خطة معتمدة تم تحديدها ضمن وثائق حوكمة المنشأة وقت انشائها لتصفية المنشأة، إما على مراحل مع استمرارها في أنشطتها المعتادة (على سبيل المثال بيع وشراء الأصول، والحصول على القروض، وممارسة أعمال التصنيع أو بيع السلع أو تقديم الخدمات)، مع تقليص مستوى النشاط مع مرور الوقت، أو بسبب طبيعتها، على سبيل المثال بعض الصناديق الاستثمارية والمنشآت ذات الغرض الخاص.

أساس الإعداد

١٤ يقوم أساس التصفية على ما يلي:

أ. قياس أصول المنشأة بالمبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول.

ب. قياس الالتزامات بالمبلغ التعاقدي المستحق لتسوية تلك الالتزامات.

ج. إثبات الأصول الأخرى التي لم تكن مثبتة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على المنشأة عندما كانت مستمرة (مثل، العلامات التجارية) عندما يمكن تحديد قيمة تقديرية لها بدرجة موثوقة، ويتوقع بيعها في التصفية أو تسوية التزامات بها.

د. إثبات استحقاق التكاليف المتوقعة لاستبعاد الأصول أو العناصر الأخرى المتوقع بيعها في التصفية وعرضها في قائمة صافي أصول التصفية مطروحة من الأصول المتعلقة بها أو عرض تلك التكاليف بالإجمالي منفصلة عن الأصول، وذلك عندما يمكن تقديرها بدرجة موثوقة ومتى ما كانت افتراضات هذا التقدير قابلة للتحقق.

هـ. إثبات استحقاق التكاليف وبنود الدخل المتوقع تكبدها أو اكتسابها (على سبيل المثال، تكاليف الرواتب أو الدخل من طلبات موجودة سابقاً وتتوقع المنشأة إنجازها خلال التصفية) إلى نهاية التصفية، وذلك عندما يمكن تقديرها بدرجة موثوقة ومتى ما كانت افتراضات هذا التقدير قابلة للتحقق.

و. تقديم إفصاحات كافية عن المعلومات المثبتة في القوائم المالية، وعن الظروف المحيطة بالتصفية.

١٥ يتوقع أن يحقق أساس الإعداد في هذا المعيار عرضاً عادلاً لصافي أصول المنشأة كما هو في تاريخ التقرير، والتغيرات في صافي الأصول خلال فترة التقرير.

١٦ في الحالات النادرة للغاية التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب وارد في هذا المعيار سيكون مضللاً جداً لدرجة أنه سيتعارض مع هدف هذا المعيار، فيجب على المنشأة الخروج عن ذلك المتطلب وفقاً للطريقة المحددة في الفقرة ١٧، وذلك إذا كان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب، أو لا يمنع بأية صورة أخرى، مثل هذا الخروج.

١٧ في حالة خروج المنشأة عن متطلب وارد في هذا المعيار وفقاً للفقرة ١٦، فيجب عليها الإفصاح عمّا يلي:

(أ) أن الإدارة قد خلصت إلى أن القوائم المالية تعبر بشكل عادل عن صافي الأصول والتغيرات في صافي الأصول للمنشأة؛

(ب) أنها قد التزمت بمتطلبات هذا المعيار التي تنطبق عليها، باستثناء أنها خرجت عن متطلب معين لتحقيق العرض العادل؛

(ج) المتطلب الذي خرجت عنه المنشأة، وطبيعة الخروج، بما في ذلك المعالجة التي كان يتطلبها هذا المعيار، والسبب الذي كان سيجعل هذه المعالجة – فيما لو تمت – في هذه الظروف مضللة جداً، مما يجعلها تتعارض مع هدف هذا المعيار، والمعالجة البديلة المطبقة؛

(د) الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية والذي كان سيتم التقرير عنه التزاماً بالمتطلب، وذلك لكل فترة معروضة.

مجموعة القوائم المالية

١٨ تتكون المجموعة الكاملة للقوائم المالية عند تطبيق أساس التصفية مما يلي:

أ. قائمة صافي الأصول، والتي تعرض أصول المنشأة والتزاماتها.

ب. قائمة التغيرات في صافي الأصول، والتي تعرض البنود التي أدت إلى التغير في صافي الأصول من بداية الفترة/السنة المالية إلى نهايتها.

ج. الإيضاحات، والتي توفر معلومات تفصيلية لتوضيح المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

الإثبات والقياس الأولي

١٩ يجب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي اعتباراً من بداية السنة المالية التي أصبحت التصفية حتمية خلالها، أو أصبحت حتمية خلال السنة التالية في حال عدم إصدار القوائم المالية لها.

٢٠ تعد معلومات قائمة المركز المالي في بداية السنة المالية (نهاية السنة المالية السابقة) المشار إليها في الفقرة ١٩ هي نقطة البداية لتطبيق هذا المعيار.

٢١ إذا لم تتوفر المعلومات المشار إليها في الفقرة رقم ٢٠، أو واجه معد القوائم المالية صعوبة في الحصول على المعلومات نتيجة عدم وجود سجلات كاملة لأصول المنشأة، فيجب قياس الأصول في بداية السنة المالية التي سوف تعد عنها أول قوائم مالية وفقاً لهذا المعيار بحسب ما يتوفر من وثائق تتضمن معلومات موثوقة عن قيمة الأصول التي كان ينبغي إثباتها في بداية السنة المالية. وفي الحالات التي لا تتوفر فيها معلومات موثوقة عن قيمة عن الأصول التي كان ينبغي إثباتها في بداية السنة المالية، فيجب إثبات أصول المنشأة وقياسها بتكلفة مفترضة وبتطبيق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على المنشأة قبل الدخول في طور التصفية باتباع الإرشادات الواردة في الفقرة رقم ٢٤ من هذا المعيار.

٢٢ يجب على المنشأة في نهاية السنة المالية التي أصبحت التصفية حتمية خلالها، أو أصبحت حتمية خلال السنة التالية في حال عدم إصدار القوائم المالية لها، أن تقوم بما يلي:

أ. إثبات الأصول الأخرى التي لم تكن مثبتة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على المنشأة عندما كانت مستمرة (مثل، العلامات التجارية) وقياسها بالمبلغ النقدي أو التعويض المتوقع تحصيله عند استبعادها، عندما يكون من الممكن تحديد قيمة تقديرية لها بدرجة موثوقة ويكون من المتوقع بيعها في التصفية أو تسوية التزامات بها.

ب. إلغاء إثبات الأصول التي لا تحقق تدفقاً نقدياً عند استبعادها، مثل المصروفات المؤجلة.

ج. قياس الأصول لتعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول لتنفيذ خطة التصفية عندما يكون من الممكن تحديد قيمة تقديرية لها بدرجة موثوقة.

د. قياس الالتزامات بالمبلغ التعاقدي المستحق لتسوية تلك الالتزامات. ويجب على المنشأة تعديل التزاماتها لتعكس التغيرات في الافتراضات نتيجة قرار المنشأة بالتصفية (على سبيل المثال، توقيت المدفوعات). ومع ذلك، لا يجوز تخفيض الالتزامات بأي توقعات للإعفاء ما لم يكن ذلك الإعفاء قضاءً أو بواسطة الدائن.

هـ. قياس مستحقات تكاليف الاستبعاد المتوقعة وفقاً للفقرة ١٤د وبنود المصروفات والدخل المتوقعة إلى نهاية التصفية وفقاً للفقرة ١٤هـ بالقيمة غير المخصومة لتلك المبالغ (أي عدم أخذ القيمة الزمنية للنقود في الحسبان).

٢٣ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في البنود (أ إلى هـ) من الفقرة ٢٢ بنود في قائمة صافي الأصول المعدة في نهاية أول فترة مالية تعد عنها تلك القائمة بعد الدخول في التصفية، وتمثل التغيرات في صافي الأصول الناتجة، على سبيل المثال، عن إثبات أصول لم تكن مثبتة من قبل أو استبعاد الأصول أو تسوية الالتزامات خلال الفترة بالإضافة إلى قياس البنود المؤثرة في صافي الأصول في نهاية الفترة أو إعادة قياسها بالمقارنة بمعلومات قائمة المركز المالي في بداية الفترة التي تم تطبيق أساس التصفية عليها لأول مرة، بنوداً في قائمة التغيرات في صافي الأصول بالإضافة إلى أي تغيرات ناتجة عن التوزيع على الملاك خلال الفترة.

٢٤ يجب على المنشأة القيام بالقياس المشار إليه في الفقرة ٢٢ وفقاً لافتراضات معقولة تأخذ في الحسبان الظروف الخاصة بالمنشأة وحالة كل أصل يخضع للقياس. وفيما يلي أمثلة للاعتبارات التي يمكن أن تأخذها المنشأة في الحسبان:

أ. إمكانية قياس الأصل بالقيمة العادلة عندما يتوفر سوق نشطة لذلك الأصل، أو عندما يتوفر سوق لأصول مشابهة جديدة أو مستخدمة يمكن أن تكون مرجعاً لقياس الأصل بعد الأخذ في الحسبان خصائص الأصل محل القياس في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.

ب. إمكانية الحصول على تقييم من مقيّم مستقل إذا أمكن الحصول على مثل هذا التقييم من غير تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ج. وجود عرض لشراء الأصل أو أصل مشابه خلال الفترة المحيطة بإعداد القوائم المالية وقبل إصدارها بعد الأخذ في الحسبان خصائص الأصل محل القياس في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.

د. وجود معاملات بيع لأصل مشابه خلال الفترة المحيطة بإعداد القوائم المالية وقبل إصدارها بعد الأخذ في الحسبان خصائص الأصل محل القياس في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.

هـ. إذا لم يمكن الوصول إلى قياس معقول بدرجة موثوقة للأصول بما يعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول لتنفيذ خطة التصفية، فيجب إثبات الأصول بمبالغها الدفترية إذا كانت مثبتة سابقاً قبل الدخول في طور التصفية، وتقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات الفرعية (و) وَ (ز) من الفقرة ٣٣، مع الإفصاح بأن تكلفة الأصول المثبتة سابقاً لا تعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول لتنفيذ خطة التصفية.

القياس اللاحق

٢٥ يجب على المنشأة، في كل تاريخ للتقرير المالي، إعادة قياس الأصول والعناصر الأخرى التي تم إثباتها أولياً عند تطبيق أساس التصفية وفقاً للفقرة ٢٢ (على سبيل المثال، العلامات التجارية) والالتزامات وتكاليف الاستبعاد أو التكاليف الأخرى المتوقعة أو الدخل المتوقع لتعكس التغير الحقيقي أو المقدر في قيمة المبلغ النقدي أو التعويض المتوقع تحصيله من استبعاد الأصول أو التغير في المبلغ التعاقدي اللازم لتسوية الالتزامات أو التكاليف الأخرى أو الدخل منذ تاريخ التقرير السابق.

العرض

٢٦ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عرض بنود الأصول حسب سيولتها وأولوية تسييلها حسب خطة التصفية إن وجدت.

٢٧ لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات في قائمة صافي الأصول، أو بين عناصر التغير الموجبة وعناصر التغير السالبة في قائمة التغيرات في صافي الأصول، ما لم يكن للمنشأة حق واجب النفاذ نظاماً في إجراء مقاصة بين المبالغ المثبتة، أو ما لم تعكس المقاصة جوهر المعاملات أو الأحداث الأخرى كما هو الحال على سبيل المثال عندما تعرض المنشأة التغيرات في صافي الأصول الناتجة من استبعاد الأصول بطرح المبلغ الدفتري للأصل ومصروفات البيع المتعلقة بالاستبعاد من مبلغ العوض عند الاستبعاد.

٢٨ يجب على المنشأة أن تعرض المعلومات في قائمة التغيرات في صافي الأصول في بنود ملائمة لفهم مصادر التغير في صافي الأصول خلال فترة التقرير، وأن تعرض بشكل منفصل كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتشابهة، وأن تعرض بشكل منفصل البنود ذات الطبيعة المختلفة ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن قائمة التغيرات في صافي الأصول البنود الآتية:

أ. التغيرات الناتجة من إثبات أصول لم تكن مثبتة في بداية فترة التقرير، أو من بيع الأصول القائمة أو تحقيقها أو التخلص منها أو تسوية الالتزامات بمبالغ تختلف عن مبالغها المثبتة في بداية فترة التقرير.

ب. التغيرات الناتجة من تقدير أو إعادة تقدير الدخل المتوقع إلى نهاية التصفية.

ج. التغيرات الناتجة من تقدير أو إعادة تقدير التكاليف المتوقعة إلى نهاية التصفية.

د. التغيرات الناتجة من تقدير أو إعادة تقدير المبلغ النقدي أو التعويض المتوقع تحصيله من الاستبعاد المستقبلي للأصول.

هـ. التغيرات الناتجة من تقدير أو إعادة تقدير المبلغ التعاقدي اللازم للتسوية المستقبلية للالتزامات (على سبيل المثال، الإعفاء من دين معين).

و. التغيرات الناتجة من دفع توزيعات إلى الملاك من صافي الأصول.

٢٩ يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) على الأقل سنوياً إذا استمرت أعمال التصفية لأكثر من عام، وأن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية عند انتهاء أعمال التصفية. وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم المالية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، يجب عليها أن تفصح، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية، عمّا يلي:

(أ) سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

(ب) حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل.

القوائم المالية الموحدة

٣٠ نظراً لأن إعداد القوائم المالية على أساس التصفية يتطلب أسس عرض وقياس مختلفة بشكل جوهري عن تلك المطلوبة لإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية، ونظراً لطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية للشركات التي تدخل في طور التصفية، ونظراً لتغليب الوحدة القانونية على الوحدة المحاسبية في طور التصفية، فإن متطلبات توحيد القوائم المالية المناسبة عندما تكون المنشأة مستمرة لا تقدم معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية للمنشآت التي تعد قوائمها المالية على أساس التصفية. ومن ثم يجب على المنشأة التي تعد قوائمها المالية على أساس التصفية إعداد قوائم مالية غير موحدة وفقاً لهذا المعيار على أنها هي قوائمها المالية ذات الغرض العام، وقياس جميع استثماراتها بالمبلغ النقدي أو التعويض المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الاستثمارات لتنفيذ خطة التصفية وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة رقم ٢٢ من هذا المعيار.

الإفصاح

٣١ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل كافٍ عن جميع المعلومات الملائمة لفهم قائمة صافي أصول التصفية وقائمة التغيرات في صافي أصول التصفية للمنشأة، والظروف المحيطة بالتصفية. ويجب أن تحتوي الإفصاحات على معلومات عن المبالغ النقدية أو التعويضات الأخرى التي تتوقع المنشأة تحصيلها وقيمة الالتزامات القائمة أو المحتملة (في حالة المستحقات الموضحة في الفقرتين ١٤د و١٤هـ) التي تدفع خلال مسار التصفية. ويجب أن توفر الإفصاحات معلومات كافية لفهم الظروف المحيطة بالتصفية.

٣٢ يجب أن يقترن اسم المنشأة أينما ورد في القوائم المالية بعبارة "تحت التصفية".

٣٣ يجب على المنشأة الإفصاح عن كلٍ مما يلي، كحد أدنى، عندما تُعد قوائمها المالية وفقاً لهذا المعيار:

أ. عبارة تفيد بأن القوائم المالية مُعدَّة على أساس التصفية وفقاً لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

ب. أسباب الدخول في التصفية، مثل قرار المنشأة بالتوقف عن الأعمال، أو بسبب حكم قضائي، أو بسبب انقضاء العمر القانوني لها، مع وصف كافٍ للحقائق والظروف التي أدت إلى دخول المنشأة في التصفية، مع الإفصاح عن أي متطلبات نظامية تخضع لها المنشأة عند دخولها في طور التصفية.

ج. وصف لخطة المنشأة للتصفية متضمنة وصفاً لما يلي:

١. الطريقة المتوقعة لاستبعاد أصولها والعناصر الأخرى المتوقع بيعها والتي لم يتم إثباتها سابقاً على أنها أصول (على سبيل المثال، العلامات التجارية).

٢. الطريقة المتوقعة لتسوية الالتزامات.

٣. التاريخ المتوقع لانتهاء المنشأة من التصفية.

د. وصف نوعي لأصول المنشأة ذات الأهمية النسبية، على سبيل المثال استخدامات الأصول، وما إذا كانت مرهونة مقابل أي من التزامات المنشأة.

هـ. الطرق والافتراضات الرئيسة المستخدمة لقياس كل فئة من فئات الأصول والالتزامات متضمنة أي تغيرات لاحقة في تلك الطرق والافتراضات.

و. إذا لم يمكن الوصول إلى قياس معقول بدرجة موثوقة لواحد أو أكثر من الأصول المثبتة قبل الدخول في طور التصفية بما يعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول لتنفيذ خطة التصفية، فيجب تقديم الإفصاحات الآتية:

١. أن المبلغ الدفتري المعروض في قائمة صافي الأصول لا يعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول لتنفيذ خطة التصفية.

٢. المدى الذي يمكن أن يتراوح فيه المبلغ النقدي المتوقع تحصيله عند استبعاد الأصل، إذا أمكن تحديد ذلك المدى في نطاق معقول.

ز. إذا لم يمكن الوصول إلى قياس معقول بدرجة موثوقة لواحد أو أكثر من الأصول التي لم تكن مثبتة قبل الدخول في طور التصفية بما يعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول لتنفيذ خطة التصفية، وكان من المتوقع أن يتم بيع هذا الأصل، فيجب تقديم الإفصاحات الآتية:

١. سرد لتلك الأصول مع وصف كافٍ لطبيعتها.

٢. المدى الذي يمكن أن يتراوح فيه المبلغ النقدي المتوقع تحصيله عند استبعاد الأصل، إذا أمكن تحديد ذلك المدى في نطاق معقول.

ح. نوع وقيمة بنود التكلفة والدخل المستحقة في قائمة صافي أصول التصفية والفترة التي من المتوقع خلالها دفع تلك التكاليف أو اكتساب ذلك الدخل.

ط. مصادر النقد واستخداماته خلال فترة التقرير مصنفة كما يلي:

١. الأصول التي تم بيعها.

٢. الالتزامات التي تم سدادها.

٣. التوزيعات التي تم دفعها للملاك.

٤. التدفقات النقدية الأخرى المستلمة أو المدفوعة.

ي. معلومات عن المستحقات المضمونة للمنشأة ومبالغها وأنواع ضمانها، والديون المتنازع عليها وأسباب التنازع، وما إذا كانت هناك دعاوى قضائية مرفوعة ضد مديني المنشأة والتوقعات بشأنها.

ك. معلومات عن أية دعاوى قضائية مرفوعة على المنشأة، والتوقعات بشأنها.

ل. اسم المصفي، ووسائل التواصل معه.

م. أية معلومات أخرى ذات صلة بالتصفية ترى إدارة المنشأة الحاجة للإفصاح عنها لفهم ظروف التصفية والمعلومات المعروضة في القوائم المالية.

المعلومات المقارنة

٣٤ نظراً لأن إعداد القوائم المالية على أساس التصفية يتطلب أسس إثبات وقياس وعرض مختلفة بشكل جوهري عن تلك المطلوبة لإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فمن غير العملي عرض قوائم مالية مقارنة مع أول قوائم مالية معدة على أساس التصفية. ولكن يجب على المنشأة عند تطبيقها لهذا المعيار لأول مرة أن تفصح عن الأرصدة الافتتاحية للمركز المالي المعدة وفقاً لإطار التقرير المالي الذي كان مطبقاً قبل الدخول في طور التصفية.

٣٥ يجب عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة خلال مدة التصفية إذا استمرت التصفية لأكثر من فترة/سنة مالية واحدة.

تاريخ السريان

٣٦ يسري هذا المعيار على المنشآت التي دخلت في طور التصفية بعد صدور المعيار، ويسمح بتطبيق المعيار على المنشآت التي دخلت في طور التصفية قبل صدور المعيار ولم تصدر لها قوائم مالية بعد دخولها في طور التصفية.

(نهاية المعيار)

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح".

لأغراض هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

القيمة العادلة

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

التصفية

هو إجراء لتحويل أصول المنشأة إلى نقد أو أصول أخرى، وتسوية التزاماتها تجاه الدائنين وإنهاء وجودها برد أي مبلغ متبقٍ لملاكها. وقد تكون التصفية إلزامية أو اختيارية. وإذا تم الاستحواذ على المنشأة من قبل منشأة أخرى، أو تم دمجها بالكامل في منشأة أخرى، فلا يُعد ذلك إجراء تصفية لأغراض إعداد القوائم المالية لها عندما تكون مطالبة بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام.

قائمة التغييرات في صافي أصول التصفية

قائمة تعرض التغيرات في صافي الأصول والناتجة من التغيرات في أصول والتزامات المنشأة أو التوزيعات على الملاك خلال فترة التقرير.

قائمة صافي أصول التصفية

قائمة تعرض صافي أصول المنشأة كما في نهاية فترة التقرير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

الأصول

لأغراض هذا المعيار، تمثل الموارد الذي تسيطر عليها المنشأة في تاريخ قائمة صافي الأصول، أو تتوقع الحصول عليها في فترة لاحقة إلى نهاية التصفية، وذلك عندما يكون من الممكن تحديد قيمة تقديرية لها بدرجة موثوقة ويكون من المتوقع تسييلها في التصفية أو تسوية التزامات بها.

الالتزامات

لأغراض هذا المعيار تمثل كافة المستحقات التي يجب على المنشأة الوفاء بها سواء كانت قائمة في تاريخ قائمة صافي الأصول، أو تتوقع المنشأة أن تتحملها في فترة لاحقة إلى نهاية التصفية، وذلك عندما يكون من الممكن تحديد قيمة تقديرية لها بدرجة موثوقة.

التكلفة المفترضة

مبلغ يُستخدم على أنه بديل للتكلفة أو التكلفة المهلكة لأصل في تاريخ معين، وذلك عند غياب المعلومات الكافية لتحديد تكلفة الأصل وفقاً لإطار التقرير المالي الذي كان منطبقاً في ذلك التاريخ، ويكون هذا المبلغ أساساً لأي قياس لاحق للأصل. ويتم تقدير التكلفة المفترضة باستخدام الإرشادات الواردة في الفقرة ٢٤ من المعيار.

الوحدة القانونية

هي الكيان الذي يملك بشكل نظامي الأصول ويتحمل الالتزامات بصفته الطبيعية أو الاعتبارية. فعلى سبيل المثال فإن المنشأة التي لها استثمار في شركة تابعة تملك بصفة نظامية حصتها في أسهم تلك الشركة التابعة، ولكن ليس لها حصة نظامية في مفردات أصول الشركة التابعة، ولا تتحمل حصة نظامية في مفردات التزامات الشركة التابعة.

الملحق ب
أسس الاستنتاجات

يُرفق هذا الملحق بالمعيار ولكنه لا يُعد جزءاً منه.

مقدمة

ب١. فيما يلي ملخص لاعتبارات مجلس معايير المحاسبة ("المجلس") في التوصل إلى استنتاجات هذا المعيار. ويشمل هذا الملحق أسباب قبول بعض النهج ورفض أخرى. وقد أعطى أعضاء المجلس لبعض العوامل وزناً أكبر من غيرها.

معلومات أساسية

ب٢. قام مجلس معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتنفيذ مشروع هذا المعيار لسد الفجوة في الممارسات المحلية في إعداد القوائم المالية للمنشآت خلال مرحلة التصفية وتلبية الحاجة لإصدار معيار يتناول ذلك.

ب٣. تم عقد عدة مقابلات شخصية مع بعض الممارسين المرخصين في المملكة ممن لديهم خبرة وتعامل في أعمال التصفية وإعداد قوائم مالية لمنشآت محلية تحت التصفية، كما تم إعداد استبيان وإرساله إلى عدة جهات (محاسبين قانونيين، أمناء إفلاس (محامين)، معدي قوائم مالية، جهات رقابية، قضائية وإشرافية...إلخ)، واستقرت النتائج إلى وجود ممارسات متباينة في إعداد القوائم المالية على أساس التصفية وضرورة وجود معيار يختص بالتقرير المالي على أساس التصفية. وكان لدى المشاركين في الاستبيان ملاحظات وتعليقات عن المشروع تم تلخيصها في الدراسة البحثية للمشروع المقدم لمجلس معايير المحاسبة.

ب٤. تم عرض مسودة المشروع في أحد الاجتماعات الدولية التي شارك فيها ما يزيد على ٢٥ هيئة مهنية دولية منوطاً بها إعداد معايير المحاسبة بما فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية لاستجلاء مرئياتهم بشأنه. وتبين خلال هذا الاجتماع عدم وجود معايير دولية أو محلية في تلك الدول تتناول المحاسبة في حالة التصفية. وتطلّع المشاركون إلى الاستفادة من تجربة الهيئة بعد استكمال مشروعها ومشاركته معهم.

النطاق

ب٥. تضمّن مشروع المعيار المبدئي قسماً للتسوية الوقائية وإعادة التنظيم المالي، ولكن ارتأى مجلس معايير المحاسبة فصل ذلك القسم عن المعيار لاختلاف طبيعة هذه الإجراءات بشكل جوهري نظراً لأن المنشآت التي تدخل في هذه الإجراءات تعد منشآت مستمرة. وعليه تم إعداد مبادئ للتقرير المالي على أساس التصفية وتضمينها في هذا المعيار.

ب٦. تم استثناء تطبيق المعيار من قبل الجهات أو الهيئات الحكومية نظراً لأنها تخضع لأنظمة رقابة وإشراف مختلفة قد تشمل متطلبات تقرير مالي خاصة بها. كما أن هناك صعوبة في تطبيق مبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح لأساس التصفية على تلك الجهات.

ب٧. تضمن المعيار عدداً من متطلبات الإفصاح المناسبة لحاجة المستخدمين للقوائم المالية للمنشآت التي تدخل في طور التصفية، وقد كانت هذه المتطلبات نتاجاً لعدد من المناقشات التي تمت خلال اجتماعات المجلس ومع ذوي الاهتمام. ونظراً لأهمية المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت المنشأة مستمرة، أو في طور التصفية، فقد ناقش المجلس مدى مناسبة فرض متطلبات إفصاح بشأن الأطراف ذات العلاقة. ونظراً لوجود معيار معتمد من قبل الهيئة ينظم هذه الإفصاحات (أي المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة " (أو متطلبات القسم رقم ٣٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة " بحسب ما ينطبق على المنشأة) فقد ارتأى المجلس مناسبة فرض تطبيق تلك المعايير بدلاً من وضع متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في هذا المعيار.

ب٨. إن القوائم المالية التي تُعد وفق أساس التصفية تقدم لمستخدمها معلومات محددة بسبب التحول عن التقرير عن الأداء الاقتصادي والمركز المالي للمنشأة إلى التقرير عن مقدار النقد أو التعويضات الأخرى التي يتوقع الدائنون والملاك الحصول عليها. إن مبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح على أساس التصفية تختلف عن مفاهيم الإثبات والقياس للتقرير المالي للمنشآت المستمرة. وجاءت بعض المرئيات عما إذا كانت القوائم المالية المعُدة على أساس التصفية تعتبر ذات غرض خاص. وارتأى المجلس أنه في حال وجود معيار معتمد من الجهة المعتمدة للمعايير، فإن القوائم المالية المعُدة وفق المعايير المعتمدة تعتبر ذات غرض عام.

حتمية التصفية

ب٩. شملت التعريفات المرفقة بالمعيار في نسخته الأولى تعريفاً للتصفية، وقد تساءل بعض المشاركين من ذوي الاهتمام في مداولات مسودة المعيار عن موضوعية تطبيق محددات حتمية التصفية وبالتالي صعوبة تطبيق المعيار. ولا شك أن قرار التصفية من الأحداث الهامة جداً وأن الموافقة عليه يجب أن يكون من قبل أطراف لديهم الصلاحية بذلك وأن احتمالية وقف ذلك القرار من قبل أطراف أخرى مستبعداً أو أن تتراجع المنشاة عن ذلك القرار. وعليه أضاف المجلس محددات واضحة للمقصود بالتصفية الحتمية التي ينتفي معها أساس الاستمرارية. ويرى المجلس أن هذه الإضافة كافية لتقليل عدم موضوعية التطبيق، وألحق بالمعيار عدداً من إرشادات التطبيق والأمثلة لفهم متطلبات التطبيق.

حالات التصفية

ب١٠. يتضمن نظام الشركات باباً لتصفية الشركات يتناول المواد النظامية ذات العلاقة بتصفيتها. وقد تساءل عدد من المشاركين في لقاءات المائدة المستديرة التي عقدها المجلس لمداولة مسودة المعيار مع ذوي الاهتمام عن مدى شمول المعيار لإجراءات التصفية وفقاً لنظام الإفلاس ولائحته التنفيذية. وبدراسة المجلس لمتطلبات ذلك النظام فقد تبين أنه لم يرد فيه أي إشارة إلى إعداد القوائم المالية أو إحالة إلى نظام الشركات. وبالإضافة إلى ذلك فإنه لم يرد ضمن مهام أمين الإفلاس إعداد قوائم مالية سنوية، مع أنه هو المكلف وفقاً لنظام الإفلاس بإدارة المنشأة التي تدخل في إجراء التصفية، وإنما المطلوب منه تقارير دورية (كل ثلاثة أشهر على الأقل) بشأن سير إجراء التصفية، وهذه التقارير ليست قوائم مالية. وحيث إنه لم يعد لملاك الشركة أي سلطة على الشركة بعد تعيين الأمين، فإن المتطلب في نظام الشركات بقيام الإدارة أو المصفي بإعداد قوائم مالية لم يعد متحققاً لعدم وجود هذه الجهات. ولم يرد في نظام الإفلاس، أن الأمين يقوم بالأدوار التي نص عليها نظام الشركات سواء دور الإدارة أو دور المصفي. ووفقاً للحيثيات أعلاه، فإن الشركات التي تدخل في أحد إجراءات التصفية وفقاً لنظام الإفلاس غير ملزمة بإعداد قوائم مالية. ولتأكيد هذا الفهم فقد تم التواصل مع لجنة الإفلاس للحصول على مرئياتها حول مشروع المعيار، وجاء ردها بأن "الأساس النظامي لتكليف الشركات تحت التصفية بإعداد قوائم مالية يتحقق من خلال نظام الشركات بموجب المادة (٢٠٩)، في حين أن هذه الشركة إذا جرت تصفيتها وفق نظام الإفلاس من خلال افتتاح أي من إجراءات التصفية فإنها تكتسب بهذا الافتتاح مركزاً قانونياً جديداً ألا وهو (التفليسة) وبذلك فإن هذا الوضع الجديد للمدين ذي الصفة الاعتبارية تنحسر معه ولاية نظام الشركات، ويصبح المدين في هذه الحالة مخاطبًا بأحكام نظام الإفلاس الذي يولي مهمات إدارة نشاط المدين لأمين الإفلاس، وباستقراء الأحكام الخاصة بإجراءات التصفية ومهمات الأمين المنصوص عليها في نظام الإفلاس؛ لا نجد أنها تلزم بإعداد قوائم مالية لهذا المدين وإنما يكلف الأمين بإعداد تقرير دوري عن سير الإجراء وتقديمه إلى المحكمة، ومؤدى ذلك ألا يلزم أمين الإفلاس بإعداد قوائم مالية، إلا أنه يمكن العمل على وضع أسس ومعايير لتنظيم المعلومات المالية التي يتضمنها التقرير الدوري المشار إليه بما يحقق رفع جودة وكفاءة هذه التقارير وتحقيق الأهداف المرجوة منها.". وبناءً عليه، فإن هذا المعيار موجه بشكل عام للمنشآت التي تدخل في طور التصفية بخلاف الدخول في إجراء التصفية وفقاً لنظام الإفلاس.

الشركات غير الخاضعة للمساءلة العامة (المنشآت الصغيرة والمتوسطة)

ب١١. من خلال الدراسات التي أجراها المجلس، واللقاءات التي تمت مع ذوي الاهتمام، لم تظهر حاجة إلى وجود متطلبات مختلفة للمنشآت التي تخضع للمساءلة العامة (مثل الشركات المدرجة) والمنشآت الأخرى (التي يطلق عادة المنشآت الصغيرة والمتوسطة)، وعليه فقد ارتأى المجلس إعداد معيار واحد لجميع المنشآت التي تدخل في طور التصفية.

الإثبات والقياس - توقيت بداية تطبيق أساس التصفية

ب١٢. ناقش المجلس موضوع توقيت بداية تطبيق أساس التصفية وانتهى إلى طرح ذلك خلال مداولات لقاءات المائدة المستديرة. وانقسمت الآراء حيال ما بين من يرى تطبيقه بأثر مستقبلي من تاريخ اتخاذ قرار التصفية، وبين من يرى تطبيقه من بداية السنة المالية التي اتخذ فيها قرار التصفية، أو في الفترة اللاحقة لها قبل إعداد القوائم المالية، وبين من يرى تطبيقه بأثر رجعي ليشمل كافة السنوات المالية السابقة التي لم يتم إعداد قوائم مالية لها قبل اتخاذ قرار التصفية. ونظراً لطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية للشركات التي تدخل في طور التصفية وأن أساس التصفية يتطلب أسس عرض وقياس مختلفة بشكل جوهري عن تلك المطلوبة لإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية، وتسهيلاً لتطبيق المعيار بعدم الحاجة إلى إعادة قياس الأصول في تاريخ بداية تطبيق المعيار، فقد ارتأى المجلس أن يكون التوجه

في تطبيق المعيار من بداية السنة المالية التي أصبح قرار التصفية فيها حتمياً، وفقاً للتفصيل الوارد في متطلبات المعيار. وهذا التوجه يتوافق أيضاً مع متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٠، الذي يمنع إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية فيما لو تم اتخاذ قرار التصفية بعد نهاية السنة المالية وقبل إعداد القوائم المالية لتلك السنة.

التكلفة والمنفعة

ب١٣. بالإضافة إلى ما ورد في الفقرة ب١٢، كان هناك شبه إجماع من المشاركين في لقاءات المائدة المستديرة حول صعوبة تقييم الأصول في بداية فترة التقرير المالي على أساس التصفية لما سيسببه من جهد وتكلفة غير مبررين. وعليه رأى المجلس بأن تكون نقطة البداية هي قائمة المركز المالي المعدة في نهاية السنة الأخيرة التي أعدت بناءً على أساس الاستمرارية (المعلومات التاريخية) أو أرصدة حساباتها إذا لم يتم إعداد تلك القائمة لأي سبب، والتي ستكون هي قائمة المركز المالي الافتتاحية لأغراض تطبيق أساس التصفية. وعندما تعد المنشأة القوائم المالية الأولى بعد اتخاذ قرار التصفية فيجب عليها تطبيق متطلبات المعيار المشتملة على إعادة التقييم لغرض إعداد قائمة صافي الأصول في نهاية أول سنة مالية يتم تطبيق أساس التصفية عليه، والمقارنة بين معلومات بداية السنة ونهايتها لتحديد التغيرات في صافي الأصول، وهذه المقارنة ستمثل المعلومات التي ستظهر في قائمة التغيرات في صافي الأصول.

إثبات وقياس المصروفات المتوقعة والدخل المتوقع إلى نهاية التصفية

ب١٤. إن الدخول في طور التصفية يمثل منعطفاً كبيراً في مسيرة المنشأة، ويغير من هدفها المتمثل في تعظيم حقوق الملاك من خلال العمليات المستمرة، إلى هدف تحديد المبلغ الذي يمكن تحقيقه للملاك من خلال إيقاف عمليات الشركات والتخلص من أصولها وتصفية التزاماتها. وعليه فإن الحاجة للمعلومات تمتد إلى جميع المعلومات الممكن توفيرها عن أي دخل يتوقع أن تكسبه المنشأة أو مصروف يتوقع أن تتكبده المنشأة إلى تاريخ إنهاء التصفية المتوقع. ولذلك جاءت متطلبات هذا المعيار بإثبات التكاليف المتوقعة والدخل المتوقع إلى نهاية التصفية.

الملحق ج

إرشادات التطبيق

يوفر هذا الملحق إرشادات للتطبيق ولا يُعد جزءاً من المعيار.

الإرشادات

توضح الإرشادات الآتية كيف يمكن للمنشأة تحديد الحالات التي يجب عليها فيها تطبيق هذا المعيار. ولا يُقصد بهذه الإرشادات حصر جميع الحالات التي يجب فيها تطبيق هذا المعيار.

انقضاء مدة المنشأة

إرشاد١: المنشأة أ تعمل في قطاع المقاولات وقد تأسست وفق نظام الشركات وتم استكمال إجراءات تأسيسها بتاريخ ١٥ أكتوبر ٢×٠٠، وتم تحديد مدة المنشاة في عقد تأسيسها بعشرين (٢٠) عاماً. وحتى ١٥ أكتوبر ٢×٢٠، لم تقرر الجمعية العامة مد أجل المنشأة لمدة أخرى. ووفق عقد تأسيس المنشأة، فإن السنة المالية تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنه ميلادية.

التحليل: نظراً لانقضاء العمر القانوني للمنشأة بتاريخ ١٥ أكتوبر ٢×٢٠، وعدم مد عمرها لمدة أخرى، فإن المنشأة تدخل في طور التصفية بعد انقضاء عمرها القانوني. ويجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية عن عام ٢×٢٠ وفق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح".

التصفية الاختيارية

إرشاد٢: قرر الشركاء في المنشأة ب التي تعمل في قطاع التجزئة تصفية الشركة اختيارياً لعدم جدوى استمرار النشاط. وصدر قرار الجمعية العامة بتاريخ ٣٠ نوفمبر ٢×٢٠ بتصفية المنشأة. والسنة المالية للمنشأة تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنة ميلادية.

التحليل: يتم تطبيق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" للسنة التي ستنتهي في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠.

إرشاد٣: قرر الشركاء في المنشأة ب التي تعمل في قطاع التجزئة تصفية الشركة اختيارياً لعدم جدوى استمرار النشاط. وصدر قرار الجمعية العامة بتاريخ ٣٠ نوفمبر ٢×٢٠ بتصفية المنشأة اعتباراً من ١ يناير ٢×٢١. ونظراً لعدد من المعوقات المتمثلة في وجود قضايا مرفوعة لصالح الشركة وضدها فقد استمرت التصفية لمدة ٣ سنوات. والسنة المالية للمنشأة تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنة ميلادية.

التحليل: يتم تطبيق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" للسنوات التي ستنتهي في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ و٢×٢١ و٢×٢٢ و٢×٢٣.

التصفية القضائية

إرشاد٤: صدر قرار الجهة القضائية المختصة بتصفية المنشأة في ١ مارس ٢×٢٠ نتيجة نزاع بين الشركاء وتم تعيين مصفٍ لها. وتم إصدار آخر قوائم مالية للمنشأة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×١٩. واستمرت التصفية ٥ سنوات. والسنة المالية للمنشأة تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل سنة ميلادية.

التحليل: يُعد المصفي القوائم المالية للمنشأة وفق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" اعتباراً من السنة المالية التي تم اتخاذ قرار التصفية خلالها (٢×٢٠) ولكافة السنوات اللاحقة التي استمرت خلالها أعمال التصفية.

شركة خدمات مهنية (منشأة) محتفظ بترخيصها

إرشاد٥: بسبب الظروف الاقتصادية لتداعيات جائحة كورونا، قررت الشركة التوقف مؤقتاً عن ممارسة المهنة وإنهاء محفظة العملاء لديها خلال الستة أشهر القادمة. وقرر الشركاء الإبقاء على الوجود القانوني للشركة والاحتفاظ بتراخيصها المهنية لاحتمال معاودة نشاطها إذا تحسنت ظروف السوق.

التحليل: لا يجوز تطبيق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" لأن تصفية النشاط لا تعتبر حتمية. وذلك لأن العودة للنشاط غير مستبعدة نظراً لاحتفاظ المنشأة بوجودها القانوني وتراخيصها المهنية.

منشأة تواجه صعوبات مالية وقررت إنهاء النشاط.

إرشاد٦: المنشأة أ هي منشأة لتصنيع بضائع استهلاكية. وفي عام ٢×١٨، بدأت المنشاة في مواجهة صعوبات مالية بسبب انخفاض الطلب في السوق على بضائعها. وفي ١٣ نوفمبر ٢×١٨، وافق مجلس إدارة المنشأة على خطة لتصفيتها وإنهاء وجودها. وكان لمجلس الإدارة سلطة تفعيل الخطة. ولم تكن هناك أطراف أخرى يمكن أن تمنع تنفيذ الخطة، وكان احتمال عدول المنشأة عن التصفية مستبعداً.

التحليل: ينبغي على المنشأة البدء في تطبيق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" اعتبارا من عام ٢×١٨.

(نهاية ملحقات المعيار)

مثال شامل لحالة تصفية لمنشأة تجارية

(المثال لا يعد جزءً من المعيار)

تمارس المنشأة س ص ع نشاطها الصناعي التجاري وقرر الشركاء في ١ أبريل ٢٠×٢ تصفيتها لعدم الرغبة في استمرار النشاط وتم تعيين مصفي لها. كانت قائمة المركز المالي المعدة في نهاية عام ١٩×٢ على النحو التالي:

شركة س ص ع

أرصدة قائمة المركز المالي

كما في ٣١ ديسمبر ١٩×٢ (المعدة وفقاً لإطار التقرير المالي قبل الدخول في التصفية)

(آلاف الريالات السعودية)

الأصول	المبلغ
الأصول المتداولة	
النقد وما في حكمه	٦٠
استثمارات قصيرة الأجل	٢٢٠
حسابات مدينة، بالصافي	٥٠٠
المخزون	١,٠٠٠
المصروفات المدفوعة مقدما	٨٠
مجموع الأصول المتداولة	**١,٨٦٠**
العقارات والآلات والمعدات، بالصافي	١,٧٠٠
الأصول غير الملموسة	١٢٠
مجموع الأصول	**٣,٦٨٠**
الالتزامات وحقوق المساهمين	
الالتزامات المتداولة	
قروض قصيرة الأجل (١)	٦٠٠
حسابات دائنة	١,٣٠٠
مصاريف مستحقة	٢٦٠
عمولات مستحقة	١٨٠
مجموع الالتزامات المتداولة	**٢,٣٤٠**
قروض طويلة الأجل (١)	١,٠٠٠
منافع موظفين	٨٠
مجموع الالتزامات	**٣,٤٢٠**
حقوق المساهمين	
رأس المال	٤,٠٠٠
الأرباح المبقاة (الخسائر المتراكمة)	(٣,٧٤٠)
مجموع حقوق المساهمين	٢٦٠
مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين	**٣,٦٨٠**

(١) تم رهن العقارات والآلات والمعدات مقابل الحصول على القروض.

أعد المصفي قيود الأرصدة الافتتاحية في السجلات كما هي في ١ يناير ٢٠×٢ على النحو التالي (آلاف الريالات السعودية):

		مدين	دائن
النقد وما في حكمه		٦٠	
استثمارات قصيرة الأجل		٢٢٠	
حسابات مدينة، بالصافي		٥٠٠	
المخزون		١,٠٠٠	
المصروفات المدفوعة مقدما		٨٠	
العقارات والآلات والمعدات، بالصافي		١,٧٠٠	
أصول غير ملموسة		١٢٠	
	قروض قصيرة الأجل		٦٠٠
	حسابات دائنة		١,٣٠٠
	مصاريف مستحقة		٢٦٠
	عمولات مستحقة		١٨٠
	قروض طويلة الأجل		١,٠٠٠
	منافع موظفين (تعويضات نهاية الخدمة)		٨٠
	حساب التصفية		٢٦٠

لغرض إعداد القوائم المالية وفقا لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" قام المصفي بحصر وتقييم أصول والتزامات المنشأة كما هي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ أخذا في الحسبان الأحداث والمعاملات التي تمت خلال عام ٢٠×٢، بالإضافة إلى التوقعات بشأن الأحداث والمعاملات المتوقع حدوثها إلى نهاية التصفية:

- تعويضات متوقعه من عقود تجارية مع عملاء: ٢٠,٠٠٠ ريال، والمتوقع تحصيلها خلال ٢١×٢ قبل إنهاء التصفية.
- تم تحصيل الحسابات المدينة بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ ريال وتم اعتبار الباقي والبالغ ١٠٠,٠٠٠ ديون معدومة.
- تم بيع نصف المخزون بمبلغ ٤٨٠,٠٠٠ ريال (تكلفته ٥٠٠,٠٠٠ ريال)، وتم تقييم النصف الآخر بنفس قيمة البيع (٤٨٠,٠٠٠ ريال).
- بلغت عوائد الاستثمارات قصيرة الأجل مبلغ ١٢,٠٠٠ ريال ويتوقع تحقيق مبلغ مماثل مستقبلاً قبل إنهاء التصفية.
- تم بيع العقارات والآلات والمعدات بمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال (صافي القيمة الدفترية بعد الاستهلاك المتراكم ١,٧٠٠,٠٠٠ ريال)
- تم سداد جميع القروض والعمولات المستحقة على القروض بمجموع ١,٧٨٠,٠٠٠ ريال.
- تتمثل المصروفات المدفوعة في بوليصة تأمين بقيمة ٨٠,٠٠٠ ريال للعقارات والآلات والمعدات تم إلغاؤها وتم استرداد مبلغ ١٠,٠٠٠ ريال منها.
- تم استبعاد الأصول الغير ملموسة بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال، والتي تتمثل في برامج آلية متخصصة للمخزون معدة للمنشأة، حيث اعتبرت بدون منفعة اقتصادية مستقبلية.
- تم تقييم العلامة التجارية للمنشأة بقيمة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال.
- تم سداد مصاريف متعلقة بتقييم المخزون والعلامة التجارية وبيع العقارات والآلات والمعدات بلغت ١٠٠,٠٠٠ ريال.
- بلغت أتعاب المصفي المستحقة مبلغ ٤٠,٠٠٠ ريال وتقدر أتعاب التصفية بمبلغ ٨٠,٠٠٠ ريال.
- تم سداد رواتب الموظفين خلال العام بمبلغ ٣٦٠,٠٠٠ ريال، وإنهاء عقودهم، وسداد المنافع المتراكمة حتى نهاية العام البالغة ١١٠,٠٠٠ ريال (٨٠,٠٠٠ ريال رصيد أول المدة زائد ٣٠,٠٠٠ ريال منافع مستحقة عن عام ٢٠×٢).

ملاحظة:

تطبيقات المثال لا تعكس بالضرورة المتطلبات النظامية في بيئة الأعمال، على سبيل المثال ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي يجب الأخذ في الاعتبار تلك المتطلبات في الحالات الحقيقية بحسب انطباقها.

إعداد القيود اليومية في سجل التصفية:

إثبات عوائد تعويضات متوقعه من عقود تجارية مع عملاء:

		مدين	دائن
مستحقات مقدرة من عوائد تعويضات تقديرية مستقبلية		٢٠,٠٠٠	
	حساب التصفية- عوائد تعويضات تقديرية مستقبلية من عقود تجارية		٢٠,٠٠٠

تحصيل جزء من الحسابات المدينة وإثبات المتبقي ديون معدومة:

		مدين	دائن
النقد		٤٠٠,٠٠٠	
حساب التصفية- خسائر ديون معدومة		١٠٠,٠٠٠	
	الحسابات المدينة		٥٠٠,٠٠٠

بيع نصف المخزون:

		مدين	دائن
النقد		٤٨٠,٠٠٠	
حساب التصفية- خسائر المخزون		٢٠,٠٠٠	
	المخزون		٥٠٠,٠٠٠

تقييم النصف المتبقي من المخزون بقيمة البيع:

حساب التصفية - خسائر مقدرة من تقييم المخزون المتبقي		٢٠,٠٠٠	
	المخزون		٢٠,٠٠٠

إثبات استلام عوائد الاستثمارات قصيرة الأجل والعوائد التقديرية المستقبلية:

		مدين	دائن
النقد		١٢,٠٠٠	
	حساب التصفية - عوائد استثمارات قصيرة الأجل		١٢,٠٠٠
مستحقات مقدرة من عوائد استثمارات تقديرية مستقبلية		١٢,٠٠٠	
	حساب التصفية - عوائد تقديرية مستقبلية من الاستثمارات		١٢,٠٠٠

بيع العقارات والآلات والمعدات:

		مدين	دائن
النقد		٢,٠٠٠,٠٠٠	
	العقارات والآلات والمعدات		١,٧٠٠,٠٠٠
	حساب التصفية - مكاسب بيع عقارات والآت ومعدات		٣٠٠,٠٠٠

سداد القروض والعمولات المستحقة عليها:

		مدين	دائن
قروض قصيرة الأجل		٦٠٠,٠٠٠	
عمولات مستحقة		١٨٠,٠٠٠	
قروض طويلة الأجل		١,٠٠٠,٠٠٠	
	النقد		١,٧٨٠,٠٠٠

إلغاء وثيقة تأمين ضمن المصروفات المدفوعة مقدما واستلام مبلغ نقدي مسترد:

		مدين	دائن
النقد		١٠,٠٠٠	
حساب التصفية - خسائر تأمين ملغي		٧٠,٠٠٠	
	مصروفات مدفوعة مقدما		٨٠,٠٠٠

استبعاد الأصول غير ملموسة حيث اعتبرت بدون منفعة اقتصادية مستقبلية:

		مدين	دائن
حساب التصفية - خسائر إلغاء أصول غير ملموسة		١٢٠,٠٠٠	
	الأصول غير الملموسة		١٢٠,٠٠٠

إثبات قيمة العلامة التجارية للمنشأة:

		مدين	دائن
الأصول غير الملموسة - العلامة التجارية		١,٠٠٠,٠٠٠	
	حساب التصفية - مكاسب من إثبات أصول ملموسة مقدرة في التصفية		١,٠٠٠,٠٠٠

سداد مصاريف التقييم المرتبطة بأعمال التصفية:

		مدين	دائن
حساب التصفية - أتعاب تقويم		١٠٠,٠٠٠	
	النقد		١٠٠,٠٠٠

إثبات أتعاب تصفية مستحقة:

		مدين	دائن
حساب التصفية - أتعاب تصفية		٤٠,٠٠٠	
	أتعاب تصفية مستحقة		٤٠,٠٠٠
حساب التصفية- أتعاب تصفية تقديرية مستقبلية		٤٠,٠٠٠	
	التزام متوقع لتكاليف مقدرة للتصفية		٤٠,٠٠٠

إثبات دفع الرواتب ومنافع الموظفين:

		مدين	دائن
حساب التصفية - مصروف رواتب		٣٦٠,٠٠٠	
حساب التصفية - مصروف منافع (تعويضات نهاية الخدمة)		٣٠,٠٠٠	
منافع الموظفين (تعويضات نهاية الخدمة)		٨٠,٠٠٠	
النقد			٤٧٠,٠٠٠

ملخص حركات حسابات التصفية (تصور لصفحات الأستاذ وفقاً للعرف المحاسبي):

ح/ النقد

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة	٦٠,٠٠٠		٦٠,٠٠٠
تحصيل المستحقات من المدينين	٤٠٠,٠٠٠		٤٦٠,٠٠٠
بيع مخزون	٤٨٠,٠٠٠		٩٤٠,٠٠٠
عوائد استثمارات قصيرة الأجل	١٢,٠٠٠		٩٥٢,٠٠٠
بيع عقارات وآلات ومعدات	٢,٠٠٠,٠٠٠		٢,٩٥٢,٠٠٠
سداد قروض وعمولات		١,٧٨٠,٠٠٠	١,١٧٢,٠٠٠
استرداد وثيقة تأمين	١٠,٠٠٠		١,١٨٢,٠٠٠
سداد مستحقات مقيمين		١٠٠,٠٠٠	١,٠٨٢,٠٠٠
سداد رواتب الموظفين ومنافعهم	٤٧٠,٠٠٠		٦١٢,٠٠٠
رصيد آخر المدة			٦١٢,٠٠٠

ح/ حسابات مدينة، بالصافي

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة	٥٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠
تحصيل حسابات مدينة		٤٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
إعدام الحسابات المدينة غير المحصلة		١٠٠,٠٠٠	٠
رصيد آخر المدة			٠

ح/ المخزون

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة	١,٠٠٠,٠٠٠		١,٠٠٠,٠٠٠
بيع مخزون		٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
خسائر مخزون مقدرة		٢٠,٠٠٠	٤٨٠,٠٠٠
رصيد آخر المدة			٤٨٠,٠٠٠

ح/ المصروفات المدفوعة مقدما

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة	٨٠,٠٠٠		٨٠,٠٠٠
إلغاء وثيقة تأمين		٨٠,٠٠٠	٠
رصيد آخر المدة			٠

ح/ العقارات والآلات والمعدات، بالصافي

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة	١,٧٠٠,٠٠٠		١,٧٠٠,٠٠٠
بيع العقارات والآلات والمعدات		١,٧٠٠,٠٠٠	٠
رصيد آخر المدة			٠

ح/ أصول غير ملموسة

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة	١٢٠,٠٠٠		١٢٠,٠٠٠
إلغاء أصول ملموسة		١٢٠,٠٠٠	٠
إثبات أصول ملموسة	١,٠٠٠,٠٠٠		١,٠٠٠,٠٠٠
رصيد آخر المدة			١,٠٠٠,٠٠٠

ح/ قروض قصيرة الأجل

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة		٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠
سداد القروض	٦٠٠,٠٠٠		٠
رصيد آخر المدة			٠

ح/ عمولات مستحقة

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة		١٨٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠
سداد العمولات المستحقة	١٨٠,٠٠٠		٠
رصيد آخر المدة			٠

ح/ قروض طويلة الأجل

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة		١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
سداد القروض	١,٠٠٠,٠٠٠		٠
رصيد آخر المدة			٠

ح/ التصفية

الوصف	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة		٢٦٠,٠٠٠	٢٦٠,٠٠٠
عوائد تعويضات تقديرية مستقبلية من عقود تجارية		٢٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠
خسائر ديون معدومة	١٠٠,٠٠٠		١٨٠,٠٠٠
خسائر بيع مخزون	٢٠,٠٠٠		١٦٠,٠٠٠
خسائر مقدرة من تقييم المخزون المتبقي	٢٠,٠٠٠		١٤٠,٠٠٠
عوائد استثمارات قصيرة الأجل		١٢,٠٠٠	١٥٢,٠٠٠
عوائد تقديرية مستقبلية من الاستثمارات قصيرة الأجل		١٢,٠٠٠	١٦٤,٠٠٠
مكاسب بيع عقارات والآت ومعدات		٣٠٠,٠٠٠	٤٦٤,٠٠٠
خسائر تأمين ملغي	٧٠,٠٠٠		٣٩٤,٠٠٠
خسائر إلغاء أصول غير ملموسة	١٢٠,٠٠٠		٢٧٤,٠٠٠
مكاسب من إثبات أصول ملموسة مقدرة في التصفية		١,٠٠٠,٠٠٠	١,٢٧٤,٠٠٠
أتعاب تقويم	١٠٠,٠٠٠		١,١٧٤,٠٠٠
أتعاب تصفية	٤٠,٠٠٠		١,١٣٤,٠٠٠
أتعاب تصفية تقديرية مستقبلية	٤٠,٠٠٠		١,٠٩٤,٠٠٠
رواتب ومنافع الموظفين	٣٩٠,٠٠٠		٧٠٤,٠٠٠
	٩٠٠,٠٠٠	١٦٠٤,٠٠٠	

قائمة صافي أصول التصفية والتغيرات في صافي أصول التصفية في نهاية العام:

شركة س ص ع

(تحت التصفية)

قائمة صافي الأصول

كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(بآلاف الريالات السعودية)

الأصول	**إيضاح**	**المبلغ**
النقد وما في حكمه		٦١٢
استثمارات قصيرة الأجل		٢٢٠
عوائد تقديرية مستقبلية	٥	٣٢
المخزون	٦	٤٨٠
أصول غير ملموسة	٧	١,٠٠٠
اجمالي الأصول		**٢,٣٤٤**
الالتزامات		
أتعاب تصفية مستحقة		٤٠
التزام متوقع لتكاليف مستقبلية للتصفية		٤٠
حسابات دائنة		١,٣٠٠
مصاريف مستحقة		٢٦٠
اجمالي الالتزامات		**١,٦٤٠**
صافي أصول التصفية	٣	**٧٠٤**

شركة س ص ع

(تحت التصفية)

قائمة التغيرات في صافي أصول التصفية

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠

(بآلاف الريالات السعودية)

التغيرات في صافي أصول التصفية	**إيضاح**	**المبلغ**
العوائد التقديرية المستقبلية	٥	٣٢
عوائد استثمارات محققة		١٢
مكاسب بيع العقارات والآلات والمعدات	٨ أ	٣٠٠
مكاسب إثبات أصول غير ملموسة	٧	١٠٠٠
شطب ديون مشكوك في تحصيلها	٨ أ	(١٠٠)
خسائر المخزون - محققة ومقدرة		(٤٠)
خسائر تأمين ملغي		(٧٠)
خسائر إلغاء أصول غير ملموسة	٧	(١٢٠)
أتعاب تقويم	٨ ث	(١٠٠)
أتعاب تصفية مستحقة		(٤٠)
أتعاب تصفية تقديرية مستقبلية		(٤٠)
مصروفات رواتب ومنافع موظفين	٨ ث	(٣٩٠)
صافي الزيادة في صافي أصول التصفية		**٤٤٤**
صافي أصول التصفية كما في ١ يناير ٢×٢٠		**٢٦٠**
صافي أصول التصفية كما في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠	٣	**٧٠٤**

الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية خلال فترة التصفية

إيضاح (١) – معلومات عامة

تعمل شركة س ص ع ("الشركة")، ومقرها الرئيس في مدينة الرياض، المملكة العربية السعودية، في مجال الصناعة المتخصصة. لقد تأسست الشركة في ١٩ اغسطس ٢×٠١ بموجب السجل التجاري رقم ١٠١٠٢٠٣٠٤٠ برأس مال قدره مليون ريال سعودي مقسمة إلى ١٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة أسمية ١٠ ريالات لكل سهم. تم زيادة رأس مال الشركة إلى ٤ مليون ريال سعودي مقسمة إلى ٤٠٠,٠٠٠ سهم، وذلك بإصدار ٣٠٠,٠٠٠ سهم إضافي بقيمة أسمية ١٠ ريالات لكل سهم.

في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للشركة المنعقد في ١ ابريل ٢×٢٠، قرر الشركاء تصفية الشركة لعدم الرغبة في استمرار النشاط وتم تحديد مدة التصفية بسنتين كحد أقصى من تاريخ القرار، وتم تعيين مصفي لذلك وفق الصلاحيات الواردة بالقرار.

(أ) خطة التصفية

تم شهر قرار التصفية بالوسائل الالكترونية وذلك عن طريق صحيفة أعمالي بعد الحصول على موافقة وزارة التجارة بذلك.

يمثل المصفي الشركة أمام القضاء والغير، ويقوم بجميع الأعمال التي تقتضيها التصفية، وبوجه خاص تحويل أصول الشركة إلى نقد، بما في ذلك تحصيل المديونيات وبيع العقارات والآلات والمعدات بالمزاد أو بأي طريقة أخرى تكفل الحصول على أعلى ثمن لها. ومن ثم سداد ديون الشركة إن كانت حالة حسب الأولوية، وتجنيب المبالغ اللازمة لسدادها إن كانت آجلة أو متنازعا عليها. بعد تسييل كافة الأصول وسداد كافة الديون، يرد المصفي إلى الشركاء صافي الأصول بنسبة حصصهم في رأس المال وفقاً لأحكام عقد تأسيس الشركة.

(ب) معلومات المصفي

المصفي/ م ص ن
ص.ب. ١٠٠
الرياض – المملكة العربية السعودية
هاتف: ٠١١٢٠٠٣٠٠

(ج) الأساس النظامي

تتم تصفية الشركة وفق الأحكام والمواد النظامية الواردة في الباب العاشر ("تصفية الشركات") من نظام الشركات. تم إعداد هذه القوائم المالية وفق معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية. وتُعد هذه القوائم أول قوائم مالية يتم إعدادها بعد قرار التصفية.

إيضاح (٢) – ملخص السياسات والتقديرات المحاسبية المهمة

(أ) أسس الإعداد

أعدت القوائم المالية على أساس التصفية وفقاً لمعيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية والتي تتطلب إعداد قائمة صافي أصول التصفية وقائمة التغيرات في صافي أصول التصفية والإيضاحات المرفقة بهما. ويتم إعداد هذه القوائم المالية للوفاء بمتطلبات نظام الشركات المتعلقة بتصفية الشركات.

إن السنة المالية للشركة تبدأ في ١ يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر.

خلافا للمعايير المنطبقة على المنشآت المستمرة، يتطلب معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" القيام بتقديرات للدخل وللتكاليف المستقبلية، وللمبالغ المتوقع تحقيقها من تسييل الأصول وتسوية الالتزامات إلى تاريخ انتهاء التصفية وفق الافتراضات التي ينظمها المعيار، ومن تؤثر على المبالغ المعروضة في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها، وقد تختلف المبالغ النهائية المحققة عن هذه التقديرات.

(ب) المحاسبة على أساس التصفية

نتيجة لقرار التصفية المعتمد، تُعد تصفية الشركة حتمية وبالتالي تم تطبيق المحاسبة على أساس التصفية لكامل السنة المالية التي تم اتخاذ قرار التصفية خلالها، والفترات/السنوات التالية لها وفق متطلبات معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح". ويقوم أساس التصفية على ما يلي:

١. قياس أصول المنشأة بالمبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند استبعاد تلك الأصول.

٢. قياس الالتزامات بالمبلغ التعاقدي المستحق لتسوية تلك الالتزامات.
٣. إثبات الأصول الأخرى التي لم تكن مثبتة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على المنشأة عندما كانت مستمرة (مثل، العلامات التجارية) عندما يمكن تحديد قيمة تقديرية لها بدرجة موثوقة، ويتوقع بيعها في التصفية أو تسوية التزامات بها.
٤. إثبات استحقاق التكاليف المتوقعة لاستبعاد الأصول أو العناصر الأخرى المتوقع بيعها في التصفية وعرضها في قائمة صافي أصول التصفية مطروحة من الأصول المتعلقة بها أو عرض تلك التكاليف بالإجمالي منفصلة عن الأصول، وذلك عندما يمكن تقديرها بدرجة موثوقة ومتى ما كانت افتراضات هذا التقدير قابلة للتحقق.
٥. إثبات استحقاق التكاليف وبنود الدخل المتوقع تكبدها أو اكتسابها (على سبيل المثال، تكاليف الرواتب أو الدخل من طلبات موجودة سابقاً وتتوقع المنشأة إنجازها خلال التصفية) إلى نهاية التصفية، وذلك عندما يمكن تقديرها بدرجة موثوقة ومتى ما كانت افتراضات هذا التقدير قابلة للتحقق.

تظهر الإيرادات التقديرية المستقبلية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ ضمن الأصول. وتظهر التكاليف المستقبلية المتوقعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ ضمن الالتزامات.

إيضاح (٣) – صافي أصول التصفية

تمثل صافي أصول التصفية القيمة المتوقعة للتصفية المتوفرة لمالكي أسهم الشركة عند تصفيتها. كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، بلغت عدد أسهم الشركة ٤٠٠,٠٠٠ سهم. تتوقع الشركة فائض دخل تصفية عن تكاليفها خلال عملية التصفية. كما هو مبين في قائمة صافي أصول التصفية، يتوقع توزيع لمالكي أسهم الشركة بحوالي ٧٠٤,٠٠٠ ريال (بواقع ١,٧٦ ريال لكل سهم).

إيضاح (٤) – الأرصدة الافتتاحية كما هي في ١ يناير ٢٠×٢ (بداية السنة المالية التي تم اتخاذ قرار التصفية خلالها)

بلغت الأرصدة الافتتاحية لحساب التصفية في سجلات الشركة كما هي في ١ يناير ٢٠×٢ على النحو التالي (ريال سعودي):

النقد وما في حكمه		٦٠,٠٠٠	
استثمارات قصيرة الأجل		٢٢٠,٠٠٠	
حسابات مدينة، بالصافي		٥٠٠,٠٠٠	
المخزون		١,٠٠٠,٠٠٠	
المصروفات المدفوعة مقدما		٨٠,٠٠٠	
العقارات والآلات والمعدات، بالصافي		١,٧٠٠,٠٠٠	
أصول غير ملموسة		١٢٠,٠٠٠	
	قروض قصيرة الأجل		٦٠٠,٠٠٠
	حسابات دائنة		١,٣٠٠,٠٠٠
	مصاريف مستحقة		٢٦٠,٠٠٠
	عمولات مستحقة		١٨٠,٠٠٠
	قروض طويلة الأجل		١,٠٠٠,٠٠٠
	منافع موظفين		٨٠,٠٠٠
	حساب التصفية		٢٦٠,٠٠٠

إيضاح (٥) – إيرادات تقديرية مستقبلية

تتمثل الإيرادات التقديرية المستقبلية المقاسة وفقا للمحاسبة على أساس التصفية فيما يلي:

	ريال سعودي
تعويضات	٢٠,٠٠٠
عوائد استثمارات	١٢,٠٠٠
الاجمالي	**٣٢,٠٠٠**

أن المبلغ الدفتري للإيرادات المستقبلية المعروض في قائمة صافي الأصول قد لا يعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند تحقيق تلك الإيرادات خلال مدة التصفية.

إيضاح (٦) – المخزون

يتكون المخزون المقاس وفقا للمحاسبة على أساس التصفية من الآتي:

	ريال سعودي
منتجات متخصصة ١	٣٠٠,٠٠٠
منتجات متخصصة ٢	١٠٠,٠٠٠
منتجات متخصصة ٣	٨٠,٠٠٠
الاجمالي	**٤٨٠,٠٠٠**

أن المبلغ الدفتري للمخزون المعروض في قائمة صافي الأصول قد لا يعكس المبلغ النقدي، أو التعويض، المتوقع تحصيله عند بيع ذلك المخزون خلال مدة التصفية.

إيضاح (٧) – الأصول غير الملموسة

تتكون الأصول الملموسة المقدرة والمقاسة وفقا للمحاسبة على أساس التصفية من الآتي:

	ريال سعودي
العلامة التجارية للشركة	١,٠٠٠,٠٠٠

تم تقييم العلامة التجارية من قبل شركة ف ع ت وهي شركة معتمدة لتقييم العلامات التجارية ومرخص لها من الهيئة السعودية للمقيمين في المملكة العربية السعودية برقم 900800xx1.
تم استبعاد أصول غير ملموسة بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال، والتي تتمثل في برامج آلية متخصصة لإدارة المخزون معدة للمنشأة، حيث اعتبرت بدون منفعة اقتصادية مستقبلية.

إيضاح (٨) – مصادر النقد واستخداماته

أ) الأصول التي تم بيعها أو تحقيقها نقداً

	ريال سعودي
بيع مخزون*	٤٨٠,٠٠٠
تحصيل الحسابات المدينة**	٤٠٠,٠٠٠
استرداد جزء من وثيقة تأمين***	١٠,٠٠٠
بيع عقارات والآت ومعدات****	٢,٠٠٠,٠٠٠
الاجمالي	**٢,٨٩٠,٠٠٠**

* تم بيع نصف المخزون خلال السنة بمبلغ ٤٨٠,٠٠٠ ريال وتم تكبد خسارة بلغت ٢٠,٠٠٠ ريال. وتم إيداع حصيلة البيع في الحساب البنكي للتصفية.

** تم خلال السنة تحصيل معظم الحسابات المدينة للشركة، حيث بلغ إجمالي المبالغ المحصلة ٤٠٠,٠٠٠ ريال سعودي تمثل ٨٠% تقريباً من قيمة الحسابات المدينة. تم شطب بقية الحسابات لعدم جدوى تحصيلها والبالغة ١٠٠,٠٠٠ ريال.

*** تم إلغاء وثيقة التأمين المدفوعة مقدما، والمعروضة ضمن المصروفات المدفوعة مقدما، وتم استرداد مبلغ ١٠,٠٠٠ ريال.

**** تم خلال السنة بيع جميع العقارات والآلات والمعدات للشركة بالمزاد العلني بمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال، وتم تحقيق مكاسب من البيع بلغت ٣٠٠,٠٠٠ ريال. هذه الأصول كانت مرهونة للقروض التي حصلت عليها الشركة لتمويل شرائها. تم سداد القروض والعمولات المستحقة عليها مباشرة من حصيلة بيع تلك الأصول.

ب) الالتزامات التي تم سدادها

	ريال سعودي
قروض قصيرة الأجل	٦٠٠,٠٠٠
قروض طويلة الأجل	١,٠٠٠,٠٠٠
عمولات مستحقة	١٨٠,٠٠٠
منافع الموظفين المستحقة في بداية العام	٨٠,٠٠٠
الاجمالي	١,٨٦٠,٠٠٠

ت) توزيعات للملاك

لم يتم دفع أي مبالغ للملاك خلال السنة الأولى للتصفية.

ث) التدفقات النقدية الأخرى المستلمة أو المدفوعة

	ريال سعودي
تحصيل عوائد استثمارات قصيرة الأجل	١٢,٠٠٠
مدفوعات أتعاب تقويم	(١٠٠,٠٠٠)
مدفوعات رواتب ومنافع الموظفين المكتسبة خلال العام	(٣٩٠,٠٠٠)
صافي التدفقات النقدية الأخرى المستلمة أو المدفوعة	**(٤٧٨,٠٠٠)**

إيضاح (٩) – القضايا والالتزامات المحتملة

دعاوى قضائية

لدى الشركة قضايا والتزامات محتملة فيما يتعلق ببعض الأمور المتنازع عليها بما في ذلك مطالبات مقدمة من قبل موظفين، إلا أنه ليس من المتوقع أن تنتج تعديلات جوهرية عن هذه الالتزامات المحتملة، ولم يتم إثبات مبلغ لتلك الالتزامات المحتملة.

إيضاح (١٠) – الأحداث بعد فترة التقرير المالي

خلال فبراير ٢١×٢، تقدم بعض الأطراف بمطالبات مالية نتيجة توريدات سابقة لم تكن مثبته في سجلات الشركة. جار التحقق من هذه المطالبات وقيمها وأسباب عدم إثباتها في سجلات الشركة. لا يمكن التوقع بصحة هذه المطالبات وليس من المتوقع أن تنتج عنها التزامات مستقبلية جوهرية.

